



Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden

in opdracht van



Gemeentebelastingen en
Basisinformatie
Drechtsteden

WOZ-waardering en heffing van OZB van netwerken van nutsbedrijven



Onderzoek uitgevoerd door:

mr. dr. A.W. (Arjen) Schep

© ESBL, Rotterdam, mei 2014

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming. Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Inhoud

Inhoud	3
Managementsamenvatting	5
Inleiding	9
Deel I Inventarisatie	10
<i>I.A Inleiding</i>	<i>10</i>
<i>I.B Gedoogplicht voor netwerken van nutsbedrijven</i>	<i>11</i>
<i>I.C De gedoogplicht uit de Telecommunicatiewet</i>	<i>12</i>
<i>I.D WOZ-objecten van nutsbedrijven, niet zijnde kabels, buizen en leidingen</i>	<i>14</i>
<i>I.E Kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven</i>	<i>17</i>
<i>I.F Bijzondere wet- en regelgeving</i>	<i>20</i>
Deel II Netwerken van nutsbedrijven in het civiele recht	23
<i>II.A Inleiding</i>	<i>24</i>
<i>II.B.1 Zelfstandige onroerende zaken</i>	<i>24</i>
<i>II.B.2 Onroerende zaken door bestanddeelvorming</i>	<i>27</i>
<i>II.C Eigendom en natrekking van kabels, buizen en leidingen</i>	<i>30</i>
Deel III De waardering van kabels, buizen en leidingen	33
<i>III.A Inleiding</i>	<i>33</i>
<i>III.B Onroerende zaken</i>	<i>33</i>
<i>III.C Objectafbakening</i>	<i>33</i>
<i>III.D Werktuigenvrijstelling</i>	<i>34</i>
<i>III.E Waardering van kabels, buizen en leidingen</i>	<i>38</i>

Deel IV Overige fiscaaljuridische vragen	39
IV.A <i>Gelijkheidsbeginsel</i>	39
IV.B <i>Dubbele belastingheffing?</i>	41
IV.B <i>Vertrouwensbeginsel</i>	41
Deel V Conclusies en stappenplan	42
Bijlage 1 Het studiecentrum en de onderzoeker	44

Managementsamenvatting

Inleiding en centrale onderzoeksvraag

Als het aan de wetgever ligt, kunnen gemeenten in de toekomst geen precariobelasting meer heffen over netwerken van kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven. Dit rapport vormt het verslag van een onderzoek naar de vraag of, en zo ja, in hoeverre de genoemde netwerken in de toekomst kunnen worden gewaardeerd voor de Wet WOZ en belast in onroerendezaakbelastingen (OZB). De vraag is derhalve, of en in hoeverre gemeenten in staat zijn om de wegvallende precariobelastingopbrengst zelf te compenseren door de heffing van OZB ten aanzien van netwerken van kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven.

Dit onderzoeksrapport is geschreven als een fiscaal-juridische leidraad bij het proces dat gemeenten ingaan als zij voor het eerst ook netwerken van nutsbedrijven willen belasten in de OZB. Het onderzoeksrapport bevat een viertal onderdelen, conclusies en stappenplan. Deze onderdelen worden hierna kort samengevat.

Inventarisatie

Gedoogplicht

Er is globaal geïnventariseerd welke objecten van nutsbedrijven die nu met precariobelasting kunnen worden belast, mogelijk ook WOZ-object kunnen zijn. In de huidige situatie wordt reeds een groot aantal onroerende zaken van nutsbedrijven gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en als zodanig ook reeds met OZB belast. Deze objecten zijn in kaart gebracht in onderdeel I.D. Voor de waardering van deze objecten heeft de VNG een Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen opgesteld op basis waarvan bijvoorbeeld hoogspanningsmasten, transformatorstations, gasstations en waterleidingstations kunnen worden gewaardeerd. De objecten van nutsbedrijven die – wellicht vooral om praktische redenen – nog niet worden gewaardeerd, betreffen vooral (ondergrondse) kabels, buizen en leidingen, al dan niet van nutsbedrijven. Momenteel kunnen deze (doorgaans) per strekkende meter door gemeenten worden belast met precariobelasting en hoeven deze derhalve voor die heffing niet te worden gewaardeerd.

Door de wetgever is aangekondigd dat de ‘vrijstelling’ voor precariobelasting voor netwerken van nutsbedrijven wettelijk vorm zal krijgen door het creëren van een gedoogplicht overeenkomstig die voor telecommunicatienetwerken in de Telecommunicatiewet. Op basis hiervan is het waarschijnlijk dat een aantal van de definities uit de Telecommunicatiewet zal worden ‘vertaald’ naar netwerken van nutsbedrijven. De definities in de Telecommunicatiewet zijn zeer ruim en gedetailleerd omschreven en beogen zo weinig mogelijk onderdelen daarvan uit te sluiten. Een brede gedoogplicht dient derhalve uitgangspunt te zijn bij de inventarisatie door gemeenten van de kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven. Als startpunt kan de globale inventarisatie uit dit rapport dienen, beschreven in onderdeel I.E.

Bijzondere wet- en regelgeving

Ten aanzien van nutsbedrijven geldt een aantal specifieke wetten zoals de Elektriciteitswet 1998, de Gaswet en de Drinkwaterwet. Deze wetten geven onder meer definities van een elektriciteits-, gas-

en waterleidingnet. Het ligt in de verwachting dat de wettelijke gedoogbepalingen zullen aansluiten bij deze definities. Duidelijk is dat per net verschilt wat er nu daadwerkelijk tot het netwerk behoort, met andere woorden, hoe het net is begrensd. Deze begrenzing wordt voor de specifieke netten aangegeven in de Elektriciteitswet, Gaswet of Drinkwaterwet. Voor netten die niet in specifieke wetten zijn opgenomen, wordt de begrenzing in de praktijk bepaald, zo wordt ook door de wetgever bij wijziging van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer aangegeven. Voor de overdrachtsbelasting is de verkrijging van een kabel- of leidingnet overigens vrijgesteld.

Op basis van de Wet Informatie-uitwisseling Ondergrondse Netten (WION) en het Kadaster, sectie KLIC (Kabels Leidingen Informatie Centrum) is veel informatie beschikbaar ten aanzien van ondergrondse infrastructuur welke informatie wellicht als basis kan dienen voor waardering in het kader van de Wet WOZ.

Netwerken van nutsbedrijven in het civiele recht

Roerend/onroerend

Slechts onroerende zaken kunnen worden gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en als zodanig in de OZB worden belast. Of een zaak roerend of onroerend is, wordt bepaald aan de hand van het de definities van die begrippen in het Burgerlijk Wetboek (BW) en de uitleg daarvan in de jurisprudentie. Ten aanzien van een kabelnetwerk van een centrale antenne inrichting (CAI) en de daarbij behorende onderdelen heeft de Hoge Raad in 2003 beslist dat deze onroerende zaken vormen. Aangenomen mag worden dat ditzelfde geldt voor elektriciteits-, gas- en waterleidingnetwerken. In beginsel is er derhalve op basis van het BW geen belemmering om deze te waarderen in het kader van de Wet WOZ. Voor andere onderdelen van een netwerk kan dit anders liggen. Het afwegingskader daarvoor is geschetst in onderdeel II.B.

Eigendom en natrekking

Voor de afbakening in het kader van de Wet WOZ is verder van belang wie eigenaar is van een WOZ-object, en wie gebruiker. Op basis van de hoofdregel van verticale natrekking volgens het BW zou een kabel- of leidingnetwerk dat in gemeentegrond ligt, door natrekking eigendom worden van de eigenaar van de grond (de gemeente). Om dit te voorkomen is in het BW een uitzonderingsbepaling opgenomen als gevolg waarvan de aanlegger van een dergelijk net eigenaar daarvan blijft, danwel diens rechtsopvolger. Kabels en leidingen die zich na het netwerkaansluitpunt bevinden, behoren niet tot een net in deze zin en vallen onder eigendom van de gebouweigenaar. Voor bovengrondse infrastructuur geldt de hoofdregel van verticale natrekking.

De waardering van kabels, buizen en leidingen

Objectafbakening

Naast de hiervoor genoemde bijzondere bepalingen over roerend/onroerend en eigendom, volgt de objectafbakening de normale regels van de Wet WOZ. Bijzonder aandachtspunt is wel de gemeentegrens. Netwerken van kabels en leidingen strekken zich doorgaans uit over meerdere gemeenten. Afstemming ten behoeve van de WOZ-afbakening met die gemeenten is derhalve raadzaam.

Werktuigenvrijstelling

Voor zover bepaalde onderdelen van een netwerk van kabels, buizen en leidingen onder de werktuigenvrijstelling vallen, worden deze niet gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en zijn ze als zodanig vrijgesteld van OZB. Een deel van de jurisprudentie over deze vrijstelling is ontstaan met betrekking tot stroomdraden, buizen en leidingen. Of leidingwerk al dan niet onder deze vrijstelling valt, hangt af van de waardering van de omstandigheden of ondergrondse kabels, leidingen en buizen een zelfstandig gebouwd eigendom vormen (wel belast) of geheel of gedeeltelijk een werktuig (niet of gedeeltelijk belast). Ook als zij beoordeeld naar de omstandigheden zelfstandig een gebouwd eigendom vormen, kunnen nog onderdelen daarvan onder de werktuigenvrijstelling vallen. Ook is er in de literatuur discussie over de vraag of kabels wel, maar de mantelbuizen waarin zij liggen niet als werktuig zijn te beschouwen.

Wellicht dat voor kabels, buizen en/of leidingen binnen een netwerk geoordeeld kan worden dat deze (bouwkundig gezien) voldoende zelfstandigheid bezitten om op zichzelf als gebouwd eigendom te kunnen worden beschouwd en niet als werktuigen.

Indien gemeenten overgaan tot het belasten van kabels en leidingen, zullen naar verwachting veel procedures over mogelijke toepassing van de werktuigenvrijstelling gaan. Dit is wellicht wel als één van de belangrijkste nadelen te beschouwen van het waarderen van netwerken van kabels, buizen en leidingen.

Waardering van netwerken

De waardering van de aldus afgebakende WOZ-objecten geschiedt aan de hand van de gecorrigeerde vervangingswaardemethode. Daarbij wordt de herbouwwaarde op waardepeildatum berekend, waarna deze waarde wordt gecorrigeerd met de sedert de aanleg van de kabels opgetreden technische en functionele veroudering. Hiervoor kan een eerder verschenen rapport van Grontmij startpunt zijn, waaruit bijvoorbeeld blijkt dat voor iedere soort kabel of leiding per sector eenheidsprijzen bestaan voor het berekenen van de kosten van aanleg per meter. Daarbij geldt dat in een dichtbebouwd gebied waar reeds kabels en leidingen in de grond liggen, er meer kosten gemoeid zijn met de aanleg van een kabel, buis of leiding dan in een nieuw stuk bouwgrond. De benodigde eenheidsprijzen kunnen met behulp van de fiscale inlichtingenbevoegdheden door gemeenten worden opgevraagd bij belastingplichtigen.

Conclusies en stappenplan

Er wordt reeds een groot aantal van de objecten die onderdeel uitmaken van netwerken van nutsbedrijven gewaardeerd volgens de Wet WOZ en belast met OZB. Dit geldt niet voor vooral ondergrondse kabels, buizen en leidingen van die netwerken. Het waarderen en belasten van deze onderdelen zal geen sinecure zijn voor gemeenten. Veel specifieke informatie over de netwerken is nu niet aanwezig bij gemeenten en kan slechts met gebruikmaking van de fiscale bevoegdheden worden verkregen. Een eerdere studie heeft wel laten zien dat het theoretisch mogelijk is kabel- en leidingnetwerken te waarderen. De enige beschikbare methode hiervoor is die van berekening van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Het in de heffing betrekken van netwerken van kabels en leidingen zal waarschijnlijk, zeker in de beginjaren, tot een groot aantal procedures leiden over de waardering in

het kader van de Wet WOZ. Vooral de afbakening van de WOZ-objecten en de vraag of en in hoeverre de werktuigenvrijstelling van toepassing is, zullen hierbij veelvuldig in geschil zijn. Wordt besloten tot het daadwerkelijk waarderen van netwerken, al dan niet van nutsbedrijven, verdient het aanbeveling om toekomstig belastingplichtigen hier ruim van tevoren over in te lichten. Tot slot wordt gewezen op het stappenplan van onderdeel V van dit rapport.

Inleiding

Aanleiding voor dit onderzoek is een voorgenomen wetswijziging als gevolg waarvan gemeenten in de toekomst geen precariobelasting meer kunnen heffen over netwerken van kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven. De primaire vraag waarop in dit onderzoek antwoord is gezocht is of, en zo ja, in hoeverre en op welke wijze het mogelijk is om terzake van de onroerende delen van de genoemde netwerken onroerende-zaakbelastingen (OZB) te heffen. De brief met opdrachtverlening en onderzoeksvragen is als bijlage 1 bij dit onderzoek gevoegd.

Het betreft een fiscaal-juridisch onderzoek, wat betekent dat het volledig in kaart brengen van netwerken van nutsbedrijven buiten het bereik van dit onderzoek viel. Een deel van de benodigde informatie zullen gemeenten zelf op moeten vragen bij de nutsbedrijven met gebruikmaking van de aan hen toekomende fiscale bevoegdheden. In dit onderzoeksrapport worden verder diverse aanbevelingen gedaan voor het in kaart brengen van de netwerken. Dit onderzoeksrapport is geschreven als een fiscaal-juridische leidraad bij het proces dat gemeenten ingaan als zij voor het eerst ook netwerken van nutsbedrijven willen belasten in de OZB.

Het onderzoek bevat een viertal onderdelen met afrondend conclusies en een stappenplan:

- Deel I: Inventarisatie
- Deel II: Netwerken van nutsbedrijven in het civiele recht
- Deel III: De waardering van kabels, buizen en leidingen
- Deel IV: Overige fiscaal-juridische vragen
- Deel V: Conclusies en stappenplan

Deel I Inventarisatie

I.A Inleiding

In dit deel van het onderzoeksrapport wordt verslag gedaan van de objecten van nutsbedrijven die nu met precariobelasting kunnen worden belast en mogelijk ook WOZ-object kunnen zijn. Het betreft een globale inventarisatie. De problematiek en specifieke wet- en regelgeving worden in kaart gebracht. De inventarisatie kan zo een aanzet bieden voor gemeenten om te komen tot een complete inventarisatie de relevante aspecten van netwerken van binnen hun grondgebied actieve nutsbedrijven voor de WOZ-waardering.

Hierbij is van belang te beseffen dat in de huidige situatie reeds een groot aantal onroerende zaken van nutsbedrijven wordt gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en als zodanig ook reeds met OZB wordt belast. Deze zijn in kaart gebracht in **onderdeel I.D**. Dit onderzoek concentreert zich derhalve rond die objecten van nutsbedrijven die nog niet voor de WOZ worden gewaardeerd. Het betreft dan vooral (ondergrondse) kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven. Deze worden momenteel – wellicht vooral om praktische redenen – niet (of nauwelijks) door gemeenten gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en als zodanig met OZB belast. Hierbij speelt een rol dat de precariobelasting tot op heden het meest voor de hand liggende belastinginstrument voor gemeenten vormt om – indien gewenst – een ‘vergoeding’ voor gebruik van de gemeentegrond op te leggen. De kabels en leidingen worden in de precariobelasting doorgaans naar het aantal strekkende meter belast. Daarbij hoeft aan de heffing van precariobelasting geen gecompliceerde (WOZ) waardering ten grondslag te liggen, wat wellicht mede de voorkeur voor gemeenten verklaart om wel precariobelasting terzake van kabels en leidingen te heffen, maar geen OZB. Ook na de invoering van de gedoogverplichting voor netwerken van nutsbedrijven zal nog steeds een groot aantal kilometer aan kabels, buizen en leidingen met precariobelasting belast kunnen worden. Naast kabels en leidingen van nuts- en telecommunicatiebedrijven liggen namelijk ook een groot aantal kilometer kabels en buisleidingen in de Nederlandse bodem ten behoeve van bijvoorbeeld transport van (al dan niet ‘gevaarlijke’) stoffen zoals bijvoorbeeld gas, aardolie, aardolieproducten en andere chemicaliën.¹ **Onderdeel I.E** gaat nader in op kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven.

Gemeenten die in de toekomst een deel van hun wegens de gedoogverplichting voor netwerken van nutsbedrijven teruglopende precariobelastingopbrengst willen compenseren door deze in de OZB te betrekken, zullen een aantal stappen moeten nemen.

Zo zal vastgesteld moeten worden wat de omvang is van de wegvallende opbrengst precariobelasting die gerelateerd kan worden aan voorwerpen van nutsbedrijven. Aangezien de wettelijke regeling nog niet gereed is, is dit voor een deel koffiedik kijken. Toch valt daar wel iets over te zeggen als wordt gekeken naar de huidige gedoogplicht in de Telecommunicatiewet. Hierna zal daarom eerst de status van de aangekondigde wetswijziging worden beschreven (**onderdeel I.B**). Vervolgens zal de regeling in de Telecommunicatiewet worden beschreven en de aanwijzingen die deze regeling kan opleveren voor het identificeren van de voorwerpen behorend bij netwerken van nutsbedrijven (**onderdeel I.C**).

¹ Zie www.velin.nl.

In **onderdeel I.F** tenslotte, is specifieke wet- en regelgeving beschreven die relevant kan zijn voor de WOZ-waardering van netwerken van nutsbedrijven.

I.B Gedoogplicht voor netwerken van nutsbedrijven

Aanleiding voor de wetswijziging om de mogelijkheid van de heffing van precariobelasting terzake van voorwerpen van nutsbedrijven af te snijden, is de door de Tweede Kamer aangenomen motie Van der Burg.² In de motie wordt ervan uitgegaan dat het onwenselijk is dat de lasten van burgers stijgen doordat steeds meer gemeenten overgaan tot het in de precariobelasting betrekken van netwerken van nutsbedrijven (gas, water, elektriciteit) en dat dit niet transparant zou zijn. Hoewel de tekst van de motie dit niet met zoveel woorden benoemt, is het achterliggende probleem dat nutsbedrijven in meerdere gemeenten aansluitingen kunnen hebben. Wanneer nu de ene gemeente wel, en de andere geen precariobelasting heft terzake van netwerken van nutsbedrijven, terwijl deze belasting wel wordt verrekend in de tarieven voor de levering en het transport van energie en water, wordt *in feite* de precariobelasting van een gemeente deels door burgers en bedrijven betaald uit andere gemeenten. Dit acht de Tweede Kamer onwenselijk en niet transparant.

De junicirculaire van 2012 bevatte omtrent de voortgang van de in voorbereiding zijnde wetswijziging de volgende passage:³

“Het voorstel zal naar verwachting in de zomer van 2012 worden aangeboden aan de Tweede Kamer. De precariobelasting blijft bestaan als regulerend instrument voor gemeenten ter zake van onder andere terrassen en andere objecten boven, op en in de openbare grond. In het wetsvoorstel zal een overgangsregeling worden opgenomen die gekoppeld is aan een peildatum. Gedurende de overgangstermijn mogen decentrale overheden de precariobelasting op netwerken van nutsbedrijven afbouwen in een zelf gekozen tempo. De peildatum wordt vastgesteld op 1 januari 2012. Dit betekent dat alle decentrale overheden die vóór of uiterlijk op 1 januari 2012 precariobelasting op netwerken van nutsbedrijven hieven gebruik mogen maken van de overgangsregeling.”

Inmiddels is duidelijk geworden dat het wetsvoorstel vertraging heeft opgelopen. Naar aanleiding van een (niet gepubliceerd) advies van de Raad van State wordt nu afgezien van de vorm van een vrijstelling binnen de wettelijke regeling van de precariobelasting in de Gemeentewet. Momenteel wordt de mogelijkheid onderzocht of een wettelijke gedoogplicht voor netwerken van nutsbedrijven kan worden geïntroduceerd, in navolging van een dergelijke gedoogplicht voor netwerken van telecommunicatiebedrijven in de Telecommunicatiewet (hierna: Tw). Volgens vaste jurisprudentie kan precariobelasting enkel worden geheven als sprake is van een ‘veroorloven of toestaan’ door de gemeente van het gebruik van de haar grond. In geval van een wettelijke verplichting om gebruik van de gemeentegrond te gedogen, bijvoorbeeld op basis van de Belemmeringenwet Verordeningen, de Belemmeringenwet Privaatrecht, danwel de Telecommunicatiewet, is geen sprake meer van veroorloven of toestaan en ontvalt het recht

² *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 500-VII, nr. 9.

³ Junicirculaire gemeentefonds 2012, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, p. 41.

om precariobelasting te heffen.⁴

I.C De gedoogplicht uit de Telecommunicatiewet

Uitgaande van een ‘gedoogconstructie’ vergelijkbaar met die uit de Telecommunicatiewet is het in het kader van dit onderzoek van belang te bezien wat het bereik is van de gedoogverplichting op grond van laatstgenoemde wet.

In hoofdstuk 5 van de Telecommunicatiewet is de gedoogplicht voor de aanleg, instandhouding en opruiming van kabels van een openbaar telecommunicatienetwerk of omroepnetwerk (telecomkabels) geregeld. De bepalingen zijn grotendeels via de Wet op de telecommunicatievoorzieningen uit de Telegraaf- en Telefoonwet overgenomen.

- Art. 5.2, eerste lid, Telecommunicatiewet regelt de **gedoogplicht** ten aanzien van openbare gronden.
- Het begrip **openbare gronden** is gedefinieerd in art. 1.1, onderdeel aa, Tw. Dit zijn openbare wegen met alles wat daartoe gerekend kan worden, openbare wateren en bijbehorende bruggen, plantsoenen, pleinen en andere plaatsen die voor iedereen toegankelijk zijn. Gronden op zichzelf, zoals parkeerplaatsen, parken en sportvelden, behoren niet tot de omschrijving. Dit is bijvoorbeeld van belang bij geschillen omtrent de gedoogplicht tussen de grondeigenaar en degene die telecomkabels wil aanleggen. Afhankelijk van de toekomstige wettelijke regeling van de gedoogplicht voor netwerken van nutsbedrijven, zullen wellicht ook in de toekomst voor niet bij wegen en wateren behorende gronden discussies kunnen ontstaan over de gedoogplicht.
- Voor alle andere gronden (niet behorend bij wateren of wegen) is in art. 5.2, tweede lid, Tw de gedoogplicht ten aanzien van interlokale en internationale kabels geregeld. Afgesloten tuinen en erven die met de bewoonde percelen één geheel vormen, vallen niet onder de gedoogplicht.
- De gedoogplicht vloeit van rechtswege uit de wet voort; de eigenaar van de telecomkabels hoeft er niet uitdrukkelijk een beroep op te doen.

Naast de genoemde definitie van openbare gronden, zijn voor dit onderzoek verder nog van belang de definities van een elektronisch communicatienetwerk, van bijbehorende faciliteiten en van kabels uit de Telecommunicatiewet.

- De gedoogplicht geldt slechts voor openbare **elektronische communicatienetwerken**. De definitie in de Telecommunicatiewet die is gebaseerd op de definitie in artikel 2, sub a van de Europese Kaderrichtlijn⁵ luidt⁶:

⁴ Vgl. J.J. Verbeek, ‘Precariobelasting. De betekenis van ‘veroorloven of toelaten’’, *WFR* 2004/143.

⁵ Richtlijn 2002/21/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 inzake een gemeenschappelijk regelgevingskader voor elektronische-communicatienetwerken en -diensten, *PbEG* 2002 L 108/33.

⁶ Artikel 1.1, onderdeel e, Tw.

“transmissiesystemen, waaronder mede begrepen de schakel- of routeringsapparatuur, netwerkelementen die niet actief zijn en andere middelen, die het mogelijk maken signalen over te brengen via kabels, radiogolven, optische of andere elektromagnetische middelen, waaronder satellietnetwerken, vaste en mobiele terrestrische netwerken, elektriciteitsnetten, voor zover deze voor overdracht van signalen worden gebruikt en netwerken voor radio- en televisieomroep en kabeltelevisienetwerken, ongeacht de aard van de overgebrachte informatie;”

- **Bijbehorende faciliteiten** zijn⁷:

“de bij een elektronisch communicatienetwerk of een elektronische communicatiedienst behorende diensten, fysieke infrastructuur en andere faciliteiten of elementen die het aanbieden van diensten via dat netwerk of die dienst mogelijk maken of ondersteunen of het potentieel hiertoe bezitten;”

Onder **infrastructuur** wordt in de literatuur verstaan het geheel van telecommunicatiemiddelen die de verbindingfuncties verzorgen.⁸ Telecommunicatiemiddelen omvatten transmissiemiddelen en schakelcentrales. Waarbij transmissiemiddelen weer worden onderscheiden in geleide transmissiemiddelen, zoals diverse soorten kabels, en ongeleide transmissiemiddelen (zoals radio- en straalverbindingen).

- De definitie van **kabels** in de Telecommunicatiewet luidt⁹:

“fysieke geleidingsdraden bestemd voor de rechtstreekse overdracht van signalen tussen punten en de bij deze fysieke geleidingsdraden behorende ondergrondse ondersteuningswerken, beschermingswerken en signaalinrichtingen, alsmede inrichtingen, bestemd om daarin verbinding tot stand te brengen tussen fysieke geleidingsdraden in, op of boven openbare gronden enerzijds en fysieke geleidingsdraden in gebouwen en daarmee één geheel vormende gronden anderzijds dan wel tussen laatstgenoemde fysieke geleidingsdraden onderling;”

Onder **ondergrondse ondersteuningswerken** worden onder andere verstaan **mantelbuizen** (ijzeren of pvc beschermingsbuizen), **kabelgoten** (flexibele buissystemen waarin kabels worden gelegd of glasvezelkabels worden geblazen, ook wel **ducts** genoemd), **handholes** (openingen ten behoeve van reparaties), **lasdozen** (aansluitdozen) en **duikers** (doorlaten onder een weg voor het afvoeren of inlaten van water).

De conclusie luidt dat – behoudens de beperking dat de gedoogplicht slechts uitstrekt tot openbare gronden – de definities die bepalend zijn voor de omvang van de gedoogplicht volgens de Telecommunicatiewet, zeer ruim omschreven zijn en zo weinig mogelijk onderdelen daarvan beogen uit te sluiten. Logischerwijs geldt bij uitgebreide wettelijke definitieomschrijvingen wel

⁷ Artikel 1.1, onderdeel j, Tw.

⁸ Vgl. E.J. Dommering e.a., *Handboek Telecommunicatierecht. Inleiding tot het recht en de techniek van de telecommunicatie*, Den Haag: Sdu Uitgevers 1999.

⁹ Artikel 1.1, onderdeel z, Tw.

dat voor zover voorwerpen niet daaronder te rangschikken zijn, zij ook niet onder de gedoogplicht vallen.¹⁰

Het zal dus zeer van de feitelijke uitwerking van de wettelijke regeling van de gedoogplicht voor netwerken van nutsbedrijven afhangen, of bepaalde objecten daarvan worden uitgesloten, en derhalve met precariobelasting kunnen blijven worden belast. In dit onderzoeksrapport is als uitgangspunt genomen dat deze de toekomstige wetgeving de reeds bestaande wettelijke regeling voor de gedoogplicht van telecommunicatienetwerken in de Telecommunicatiewet zo veel mogelijk zal volgen. Hiervan uitgaande is het waarschijnlijk dat voornoemde definities uit de Telecommunicatiewet zullen worden 'vertaald' naar netwerken van nutsbedrijven. Voor dit onderzoek is er verder vanuit gegaan dat alle onderdelen van netwerken van nutsbedrijven, voor zover deze vergelijkbaar zijn met telecommunicatienetwerken deel zullen hebben aan de gedoogplicht op basis van de nieuwe wettelijke regeling.

I.D WOZ-objecten van nutsbedrijven, niet zijnde kabels, buizen en leidingen

Inleiding

Zoals hiervoor in onderdeel I.A reeds is beschreven, wordt een groot deel van de onroerende zaken in eigendom en/of gebruik bij nutsbedrijven nu reeds door gemeenten gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en derhalve eveneens met OZB belast. Deze kunnen worden afgeleid uit de betreffende VNG-Taxatiewijzer. Hierna wordt een globale opsomming gegeven van de WOZ-objecten die samenhangen met de levering van respectievelijk elektriciteit, gas, water en stadsverwarming.¹¹

Elektriciteit

Het elektriciteitsnet in Nederland is globaal als volgt opgebouwd:

- het landelijk koppelnet verbindt alle elektriciteitscentrales in binnen- en buitenland;
- in de onderstations wordt de spanning teruggebracht (van 380 of 220 kV naar 50 of 20 kV);
- in schakelstations wordt de spanning verder verlaagd (naar 23, 20, 13, 10, 6 of 3 kV);
- in transformatorstations wordt de spanning verlaagd naar 380/220 V.

Het elektriciteitsnet is verder onder te verdelen in:

- een hoofdtransportnet (spanningen van 220 en 380 kV);
- een transportnet (spanningen van 50, 110 en 150 kV);
- een distributienet (3 tot 23 kV).

TenneT is door de energiekamer van de NMa aangewezen als Transmission System Operator (TSO) en beheert het hoofd- en het transportnet en de verbindingen met het buitenland. Daarnaast zijn er 8 regionale elektriciteitsnetbeheerders die de netten van 0,4 tot en met 50 kV beheren¹²:

- Cogas Infra en Beheer;
- Liander;

¹⁰ B. van Meurs, 'Telecomkabels en precariobelasting', *WFR* 2003/1291.

¹¹ Taxatiewijzer en kengetallen, DEEL 16, 'Nutsvoorzieningen', Waardepeildatum 1 januari 2012, Vereniging Nederlandse Gemeenten 2012.

¹² Zie www.energieleveranciers.nl. Zie per gemeente www.aansluitingen.nl.

- DELTA Netwerkbedrijf;
- Enexis;
- Endinet Groep B.V. (Regio Eindhoven);
- RENDO Netwerken;
- Stedin;
- Westland Infra.

Er kunnen de volgende onroerende zaken worden onderscheiden:

- Onderstations/distributiestations: De bouwwijze is in de loop der jaren niet veel gewijzigd als het om de technische ruimten gaat. In veel van deze stations waren ook wat kantoren, bedieningsruimte en werkplaatsen ondergebracht. Door vergaande automatisering en uitbesteden van werkzaamheden zijn deze ruimten in veel gevallen overbodig geworden. Bij de stations komt het voor dat er buitenopstellingen aanwezig zijn zoals trafovelden, lijnvelden, koppelvelden, generatorvelden en reservevelden. De trend is dat bij de bouw van nieuwe stations in dichtbevolkte gebieden en vinex-locaties de installaties indien mogelijk binnen worden geplaatst. De buiten opgestelde installatiedelen bestaan uit een fundering met staalconstructie waarop de diverse componenten zijn bevestigd.¹³
- Hoogspanningsmasten: bovengrondse hoogspanningslijnen (50 kV en hoger) worden meestal gedragen/ondersteund door stalen vakwerkmasten in verschillende types en grootte, afhankelijk van de gebruikte spanning en plaats in het transportnet.¹⁴ Er wordt onderscheid gemaakt tussen steunmasten, trekmasten, hoekmasten en eind/portaalmasten.¹⁵ Naast de traditionele vakwerkmasten wordt nu ook een nieuw type, zogenaamde Wintrackmasten, geplaatst. Dit zijn twee parallel geplaatste pylonen (dicht bij elkaar). De fundering van dit masttype is beduidend zwaarder dan van de traditionele vakwerkmasten. Het voordeel van dit type masten is minder onderhoud en het magnetische veld is door de wijze van ophanging van de kabels kleiner.
- Hoogspanningsstations (50 tot 380 kV): Deze gebouwen beschikken vaak over een buitenopstelling voor trafo's, filters, scheidervan e.d.. De installaties zijn in de loop der tijd compacter geworden waardoor de ruimtes kleiner kunnen zijn. Wel is de trend om in de omgeving van woningen (Vinexwijken) de buitenopstelling ook binnen te plaatsen. Deze gebouwen zijn alle vrijstaand en hebben ter plaatse van de transformatoren grote stalen deuren. Ook bij deze stations zijn veelal kabelkelders aanwezig. De grote stations zijn vaak te vinden aan het einde van een hoogspanningslijn. In deze gebouwen zijn vaak kantoorroimten, kantine, bedieningsruimte en werkplaatsen ondergebracht.
- Transformatorstations (trafo's): deze zijn er in vele maten en uitvoeringen met bouwjaren die liggen tussen begin 1900 tot heden. In het begin werden de gebouwen gemetseld en veelal voorzien van een pannendak. Later zijn ze uitgevoerd in beton met of zonder gevelbekleding. Tegenwoordig wordt meer standaard gewerkt en zijn de trafo's prefab leverbaar. Naast deze transformatorstations zijn er ook nog de inpandige trafo's die deel uitmaken van een complex zoals woningen, winkels e.d. (hieronder vallen niet de klantenstations). Verder komen nog voor

¹³ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 12.

¹⁴ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 6.

¹⁵ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 10.

de ronde trafostations de z.g. peperbussen die in de jaren vijftig van staal waren en nu in beton worden uitgevoerd. Alle stations beschikken over een kabelkelder die kan variëren van 0,30 m tot 1,30 m diep. Oliegedruktstations worden gebruikt bij onder oliegedruk gekoelde elektriciteitskabels.¹⁶ De taxatiewijzer onderscheidt drie archetypen voor trafo's: compactstations; standaard prefabstations en grote prefabstations.

- Schakelstation: knooppunt in het net waarin verbindingen in- en uitgeschakeld kunnen worden. Soms omvat een schakelstation een aparte ruimte voor een trafo, dan is het gebouw groter.¹⁷

Gas

Gasstations: Gasstations zijn in te delen in gasontvangststations (GOS) en gasdistributiestations. Een GOS bestaat uit één afzonderlijk gebouw. Naast een GOS staat vaak een districtstation. In de gebouwen zijn een gasdruk regelinstallatie met warmtewisselaar, respectievelijk de daarvoor benodigde verwarmingsinstallatie opgenomen. In een GOS wordt voor een groot gebied het daar te distribueren gas onder hoge druk overgenomen van Gasunie, en naar een lagere druk gebracht voor lokaal transport naar de gasdistributiestations in de wijken. De gasdistributiestations bestaan uit een enkele behuizing en zijn naar functie onder te verdelen in:

- Districtstation: installatie in woonwijken die het leidingnet voedt waarop de woningen zijn aangesloten.
- Overslagstation: installatie die twee leidingnetten met verschillende bedrijfsdruk koppelt
- Hoge druk Aansluitkast (HAS kast): kleine regelstations waarmee een of enkele verbruikers op een hoge drukleiding worden aangesloten. Komt veel voor in buitengebieden.

De eerste twee stations worden in dezelfde type behuizing uitgevoerd, zij het met een ander type apparatuur. De grootte van de opstal is niet zozeer afhankelijk van de benodigde capaciteit / aantal woningen, maar van de druk van het voerende net en de uitvoeringsvorm van de installatie.

De oudere types gasdistributiestations bestaan nog uit betreedbare gemetselde of prefab betonnen gebouwtjes. Nieuwe distributiestations worden uitgevoerd als niet betreedbare prefab roestvrijstaalen kasten op een prefab betonnen fundering. Vaak is de regelinstallatie al ingebouwd en moet alleen nog maar de aansluiting op het net gemaakt worden. De wat grotere kasten worden aangevoerd en geplaatst met een kraan; de kleine HAS kasten kunnen zonder kraan worden geplaatst. Deze stalen kasten hebben een oppervlakte variërend van 0,18 m² tot 7 m², soms toegankelijk met deur en als kantelkast. Bij de heel kleine kasten kan de stalenkast in zijn geheel worden verwijderd. Voor de WOZ waardering worden alleen de kasten meegenomen met een oppervlakte van 2 m² en meer.¹⁸

Water

Waterleidingstations: Het gaat hier om pompstations om de druk op het net te houden, veelal in combinatie met reinwaterkelders. De gebouwen bestaan uit een bovenbouw met hijsinstallatie voor in- en uitbouwen van pompen in een pompenkelder. In veel gevallen is het geheel betegeld. Ook

¹⁶ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 6.

¹⁷ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 12.

¹⁸ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 7.

deze gebouwen zijn onderhevig aan veranderingen zoals het kleiner worden van pompen bij gelijk-blijvende capaciteit. Watertorens en productielocaties zijn hierin niet opgenomen. In de praktijk kom je in het straatbeeld regelmatig putdeksels tegen.¹⁹

Stadsverwarming

Op veel plaatsen in Nederland worden huizen en bedrijven verwarmd door middel van stadsverwarming. Het warme water, tot wel 120°C, wordt verkregen door restwarmte van elektriciteitscentrales en procesindustrie te gebruiken. Ook wordt het soms in een grote stadsverwarmingcentrale geproduceerd. Het warme water wordt deels opgeslagen in grote buffertanks en middels een leidingnet en verdeelstations/warmteregelaars naar de afnemers gebracht. Deze verdeelstations/warmteregelaars staan dicht bij de afnemers in zowel vrijstaande gebouwen als in flatgebouwen.²⁰

1.E Kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven

Algemeen

Een voor dit onderzoek belangrijke bron is het onderzoeksrapport 'Waardebepaling kleine ondergrondse infrastructuur'.²¹ Dit rapport is niet alleen voor de inventarisatie van de mogelijke soorten WOZ-objecten van belang, maar eveneens voor Deel III van dit onderzoek: de bepaling van de waarde van kabels en leidingen.

In diverse internetpublicaties wordt een inschatting gemaakt van de totale lengte van kabels en leidingen in Nederland. Het betreft in alle gevallen een schatting, maar het getal dat het meest voor komt is 1,75 miljoen kilometer.²² De schatting betreft het totaal van kabels, leidingen en buizen, zowel boven- als ondergronds van:

- elektriciteit (waaronder openbare verlichting);
- gas;
- aardolie, aardolieproducten;
- chemicaliën;
- drinkwater;
- afvalwater (riolering, afvalwatertransportleidingen);
- telecommunicatie en CAI;
- stadsverwarming;
- communicatie en verkeersmanagement voor weg, water en spoor;
- huisaansluitingen;

¹⁹ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 7 en 8.

²⁰ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 8.

²¹ Grontmij Nederland bv, *Waardebepaling kleine ondergrondse infrastructuur; Vervangingswaarde van kabels en leidingen in Nederland*, Onderzoek in het kader van de opleiding Pipeliner, 2005 (hierna: Grontmij 2005).

²² Zie bijvoorbeeld www.delta.tudelft.nl (1999), www.kadaster.nl/klic (Kabels leidingen informatie centrum (KLIC)), Verplichte Informatie-uitwisseling Ondergrondse Kabels en Leidingen (NEN, 2004). Zie ook p. 11, Grontmij 2005.

- drainage(buizen).

Hierna volgt per soort nutsvoorziening een algemene beschrijving van de soort en aantal kabels, buizen en leidingen. Gemeenten zullen zelf de in hun grond liggende kabels en leidingen van nutsbedrijven in kaart moeten brengen. Wellicht zijn er gemeenten in Nederland die reeds ervaring hebben opgedaan met de waardering en heffing van dit soort WOZ-objecten waarmee kennis gedeeld kan worden.

Elektriciteit

Het elektriciteitsnet is opgebouwd uit een bovengronds hoogspanningskoppelnets waarop regionale netbeheerders zijn aangesloten via schakel- of transformatiestations. Via het transportnet, deels boven- en deels ondergronds, wordt de elektriciteit aangeleverd via de ondergrondse middenspanningsnetten aan de grootverbruikers en via ondergrondse laagspanningsdistributienetten aan de huishoudens en overige gebruikers.²³

- Hoogspanningskabels bovengronds: bovengrondse hoogspanningslijnen (50 kV en hoger) worden meestal gedragen/ondersteund door stalen vakwerkmasten in verschillende types en grootte, afhankelijk van de gebruikte spanning en plaats in het transportnet. De totale lengte van het transportnet in Nederland is ca. 8.000 km.²⁴
- Hoogspanningskabels ondergronds: in de Randstad en andere dichtbevolkte gebieden wordt bij de aanleg van hoogspanningslijnen veelal gekozen voor de aanleg ondergronds. Ook worden bestaande lijnen vervangen door ondergrondse aanleg. Het gaat dan bij spanningen van 150 kV en lager.
- Trafo's: De transformatieruimten bestaan uit een ingangspunt van de hoogspanning, een schakelkast, transformatoren en laagspanningsrek. Vooralsnog is de waardering in het kader van de Wet WOZ beperkt tot het gebouw.²⁵
- Openbare verlichting: Kabels voor openbare verlichting zijn laagspanningskabels en liggen in hoofdzaak langs het Nederlandse wegennet.²⁶

Gas

De Nederlandse Gasunie verzorgt het transport van aardgas over het ongeveer 11.600 kilometer lange hogedruknet voor gas in Nederland, beheert het leidingsysteem en de installaties en bewaakt de balans in het landelijk transportnet. Zij doet dit deels via dochter onderneming Gas Transport Services (GTS). Gasunie is eigendom van de Nederlandse Staat.²⁷

Het transportnetwerk bestaat uit een landelijk hogedruktransportnetwerk van 3500 km (HTL, 67 bar) en daarop aangesloten regionale transportnetwerken (RTL, 40 bar). Het gas wordt vervolgens overgedragen op regionale transportnetten van de distributiebedrijven. Via de regionale

²³ NEN, Verplichte Informatie-uitwisseling Ondergrondse Kabels en Leidingen, september 2004.

²⁴ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 6.

²⁵ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 12.

²⁶ Waardebepaling kleine ondergrondse infrastructuur. Vervangingswaarde van kabels en leidingen in Nederland, Grontmij 2005.

²⁷ Zie: Waardebepaling kleine ondergrondse infrastructuur. Vervangingswaarde van kabels en leidingen in Nederland, Grontmij 2005.

distributienetten (4 en 8 bar) van 11 netbeheerders wordt het gas aangeleverd via overslagstations aan grootverbruikers of via district regelstations naar het distributienetwerk (30 mbar en 100 mbar), waarop 96% van de huishoudens is aangesloten.²⁸

De huidige netbeheerders van aardgas in Nederland zijn momenteel²⁹:

- Cogas Infra en Beheer
- Liander
- DELTA Netwerkbedrijf
- Enexis
- Enexis (voorheen Intergas Netbeheer)
- Endinet Groep B.V. (Regio Eindhoven)
- Endinet Groep B.V. (Regio Oost Brabant)
- Liander Haarlemmermeer.
- RENDO Netwerken
- Stedin
- Westland Infra

In de VNG-Taxatiewijzer worden in dit verband nog gaskasten genoemd, welke bestaan uit één of meerdere buizen die uit de grond komen waarin afsluiters en drukventielen zijn opgenomen voor distributie aan de kleinverbruiker. Voor de waardering in het kader van de Wet WOZ is voornamelijk het gebouw van belang.³⁰

Drinkwater

Het huidige drinkwaternet beloopt zo'n 117.000 km in 2005.³¹ Nederland kent 10 drinkwaterbedrijven. Dit zijn:

Waterbedrijf	Netlengte in km
Waterbedrijf Groningen	4.986
Waterleidingmaatschappij Drenthe	4.796
Vitens	46.513
PWN Waterleidingbedrijf Noord-Holland	9.938
Waternet	2.766
Dunea	4.579
Oasen	4.033
Evides Drinkwater	12.897
Brabant Water	18.143
WML	8.670
	117.322

²⁸ NEN, Verplichte Informatie-uitwisseling Ondergrondse Kabels en Leidingen, september 2004.

²⁹ www.energieleveranciers.nl

³⁰ VNG-Taxatiewijzer Nutsvoorzieningen 2012, p. 13.

³¹ TU Delft, Pumping stations and water transport, 2003 en www.vewin.nl.

I.F Bijzondere wet- en regelgeving

Inleiding

Een nutsbedrijf is een bedrijf dat producten en diensten levert in het algemeen belang, en meer specifiek op het gebied van elektriciteits-, gas- en drinkwatervoorziening, waaronder ook begrepen eventuele warmte-koudevoorzieningen, en dat mede daartoe netten/netwerken beheert voor het transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen of van energie. Vanwege de voorzieningen in het algemeen belang moeten deze nutsbedrijven voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften. Hierna komt een aantal van deze specifieke regelingen zeer beperkt aan bod. Er is specifiek geïnventariseerd of de wettelijke regelingen beperkingen danwel aanknopingspunten opleveren voor de belastingheffing van kabels, buizen en leidingen van nutsbedrijven. Hierna komen aan de orde de:

- Elektriciteitswet 1998 en de Gaswet;
- Drinkwaterwet;
- Wet Informatie-uitwisseling Ondergrondse Netten (WION);
- De Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR).

Elektriciteitswet 1998 en de Gaswet

Zowel de Elektriciteitswet 1998 als de Gaswet worden uitgevoerd en staan onder toezicht van de Nederlandse Mededingingsautoriteit (Energiekamer). Er loopt momenteel een wetswijzigingsprocedure voor de Elektriciteitswet 1998 en de Gaswet om deze in lijn te brengen met een Europese Verordening.³²

Artikel 1 Elektriciteitswet 1998 geeft een definitie van een net: één of meer verbindingen voor het transport van elektriciteit en de daarmee verbonden transformator-, schakel-, verdeel- en onderstations en andere hulpmiddelen, behoudens voor zover deze verbindingen en hulpmiddelen onderdeel uitmaken van een directe lijn of liggen binnen de installatie van een producent of van een afnemer;

In artikel 1 van de Gaswet wordt onderscheid gemaakt tussen een gasproductienet en een gastransportnet. Onder een gasproductienet wordt verstaan: een of meer pijpleidingen die onderdeel uitmaken van een olie- of gaswinningsproject of die worden gebruikt voor het transport van gas rechtstreeks van een gaswinningsproject naar een verwerkingsinstallatie, een opslagplaats of een aanlandingsplaats. Onder een gastransportnet wordt verstaan: niet tot een gasproductienet behorende, met elkaar verbonden leidingen of hulpmiddelen bestemd of gebruikt voor het transport van gas, met inbegrip van hulpmiddelen en installaties waarmee ondersteunende diensten voor dat transport worden verricht, behoudens voor zover deze leidingen en hulpmiddelen onderdeel uitmaken van een directe lijn of gelegen zijn binnen de installatie van de afnemer.

Artikel 62 van de Gaswet bepaalt dat provinciale staten en de gemeenteraad niet bevoegd zijn het transporteren en het leveren van gas in het belang van de energievoorziening aan regels te binden.

³² Kamerstukken II 2012-2013, 33 510.

Artikel 83 van de Elektriciteitswet 1998 bepaalt dat provinciale staten en de gemeenteraad niet bevoegd zijn het opwekken, het transporteren en het leveren van elektriciteit in het belang van de energievoorziening aan regels te binden. Betekenen deze bepalingen ook dat geen belasting kan worden geheven op basis van deze bepalingen? Deze vraag is aan de orde geweest in de jurisprudentie waarbij een aanslag precariobelasting in geschil was en waarbij is geoordeeld dat genoemde bepalingen geen belemmering opleveren voor belastingheffing terzake.³³ Genoemde verplichtingen vinden hun oorsprong in het Europese recht - de Richtlijnen 2003/54/EG en 2003/55 EG betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit respectievelijk aardgas. Deze Richtlijnen doen evenmin af aan de rechtsgeldigheid van belastingheffing omdat hieruit geen verplichting voor eigenaren volgt om de aanwezigheid van leidingnetwerken in, op of boven hun grond toe te staan (zie r.o. 3.3.4. van het arrest) (geen gedoogplicht).

Drinkwaterwet

De reikwijdte van deze wet strekt van bron tot kraan en heeft primair als doel de drinkwatervoorziening in Nederland duurzaam veilig te stellen. Volgens de wet is het de verantwoordelijkheid van alle partijen die bij de drinkwatervoorziening zijn betrokken, om de drinkwaterbronnen te beschermen. In juridische termen is het drinkwaterbelang geformuleerd als een 'dwingende reden van zwaarwegend openbaar belang'. Het doel hiervan is het belang om drinkwaterbronnen te beschermen, explicieter te waarborgen. De drinkwaterwet bevat in artikel 1 definities van een collectief leidingnet en van een distributienet:

Collectief leidingnet: samenstel van leidingen, fittingen en toestellen dat tijdelijk, doch niet ten behoeve van bevoorrading, dan wel permanent, is aangesloten op het distributienet van een drinkwaterbedrijf of collectieve watervoorziening, en door middel waarvan drinkwater of warm tapwater ter beschikking wordt gesteld aan consumenten of andere afnemers.

Distributienet: samenstel van leidingen en daarmee verbonden koppelingen, kleppen en andere technische voorzieningen voor het transport en de levering van drinkwater, niet zijnde een collectief leidingnet.

WION

Verder is voor dit onderzoek nog van belang de Wet Informatie-uitwisseling Ondergrondse Netten (WION), welke laatste wet de Vergunningaanvrager en grondroerder verplicht om, vóór het werk begint, de tekeningen van alle aanwezige ondergrondse infrastructuur te raadplegen. Dit doet de grondroerder door een graafmelding c.q. oriëntatiemelding te doen bij het Kadaster-sectie KLIC. Tevens verplicht de WION leidingbeheerder en grondroerder om uiterlijk 20 werkdagen na het leggen van ondergrondse infrastructuur de ligginggegevens van deze leidingen digitaal beschikbaar te hebben voor raadpleging en bij het aantreffen van onbekende kabels en leidingen deze te melden bij het Kadaster-sectie KLIC.

Overdrachtsbelasting

Met terugwerkende kracht tot 6 juni 2003 is op 1 januari 2006 is een vrijstelling overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van netwerken in de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR). Deze vrijstelling is in de wet opgenomen naar aanleiding van door de Hoge Raad gewezen arresten

³³ Zie HR 10 juli 2009, nr. 42 475, *LJN*: BG5918, *Belastingblad* 2009, p. 1136 en Hof Arnhem 4 augustus 2009, nr. 08/00310, *LJN*: BJ6913, *Belastingblad* 2009, p. 1402.

van 6 juni 2003, welke worden besproken in Deel II van dit rapport. De kwalificatie van een net(werk) als onroerende zaak brengt met zich mee dat de verkrijging daarvan een belastbaar feit vormt voor de overdrachtsbelasting. Voorheen ging men ervan uit dat een kabelnet roerend was. Bovendien kan een net(werk) behoren tot het bezit van een onroerendezaaklichaam als bedoeld in art. 4 WBR. Ingeval van de verkrijging van aandelen in een dergelijk lichaam blijft voor wat betreft de netwerken heffing van overdrachtsbelasting achterwege op grond van art. 10 WBR. De netwerken zoals omschreven in art. 15, eerste lid, onderdeel y, mogen buiten beschouwing blijven. Op grond van de tekst van de wet stelt art. 15, eerste lid, onderdeel y, WBR vrij de verkrijging 'van een net gelegen in, op of boven de grond, bestaande uit een of meer kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie, of van informatie'.

De wetgever acht het derhalve niet wenselijk dat de overdracht van een netwerk belast wordt met overdrachtsbelasting. De wetgever geeft verder geen nadere motivering over het waarom van deze onwenselijkheid. De wetgever heeft enkel de mogelijke belastbaarheid die na de arresten uit 2003 zou ontstaan, met terugwerkende kracht uitgezonderd.

In de WBR zoekt men tevergeefs naar een definitie van het begrip 'net' of 'netwerken'. Gezien de tekst van art. 15, eerste lid, onderdeel y, WBR zal het om enigerlei constructie dienen te gaan die in elk geval bestaat uit een of meer kabels of leidingen met bestemming transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, energie of informatie. Niet alleen de kabels- c.q. leidingen in strikte zin vormen het van overdrachtsbelasting vrijgestelde netwerk; daartoe kan tevens aanwezige 'randapparatuur' zoals bijvoorbeeld een ontvangststation, versterkers en verdeelkasten behoren. Wat in praktijk precies deel uitmaakt van een specifiek net(werk), zal van geval tot geval dienen te worden bekeken.

De volgende passage over de afbakening van een net in de zin van de WBR is afkomstig uit de parlementaire geschiedenis van de introductie van de genoemde vrijstelling:

Een net kan bestaan uit kabels en leidingen, die in beginsel bestemd zijn voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie of van informatie. Hierbij dient in de eerste plaats te worden gedacht aan de grote nationale distributienetten zoals elektriciteitsnetten, gasnetten, rioleringsnetten, waterleidingnetten en elektronische communicatienetwerken. Daarnaast kunnen netten bestaan uit buisleidingen, waardoor brandstoffen en gevaarlijke stoffen worden vervoerd. Per net verschilt wat er nu daadwerkelijk tot het netwerk behoort, met andere woorden, hoe het net is begrensd. In sommige wetten, bijvoorbeeld de Elektriciteitswet 1998 en de Gaswet, is specifiek de begrenzing van een net opgenomen. In de gevallen waarin dit niet wettelijk is geregeld, geldt dat de grenzen hiervan in de praktijk worden bepaald. (MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 3).

Conclusie

Ten aanzien van nutsbedrijven geldt een aantal specifieke wetten zoals de Elektriciteitswet 1998, de Gaswet en de Drinkwaterwet. Deze wetten geven onder meer definities van een elektriciteits-, gas- en waterleidingnet. Het ligt in de verwachting dat de wettelijke gedoogbepalingen zullen aansluiten bij deze definities. Duidelijk is dat per net verschilt wat er nu daadwerkelijk tot het netwerk behoort, met andere woorden, hoe het net is begrensd. Deze begrenzing wordt voor de specifieke netten aangegeven in de Elektriciteitswet, Gaswet of Drinkwaterwet. Voor netten die niet in specifieke wetten

zijn opgenomen, wordt de begrenzing in de praktijk bepaald, zo wordt ook door de wetgever bij invoering van de vrijstelling voor kabel- en leidingnetten in de overdrachtsbelasting aangegeven.

Op basis van de Wet Informatie-uitwisseling Ondergrondse Netten (WION) en het Kadaster, sectie KLIC (Kabels Leidingen Informatie Centrum) is veel informatie beschikbaar ten aanzien van ondergrondse infrastructuur welke informatie wellicht als basis kan dienen voor waardering in het kader van de Wet WOZ.

Deel II Netwerken van nutsbedrijven in het civiele recht

II.A Inleiding

De vraag naar de eigendom van kabels en leidingen (hierna onder C) moet worden onderscheiden van de goederenrechtelijke kwalificatie ervan (hierna onder B).

II.B.1 Zelfstandige onroerende zaken

Of een zaak roerend of onroerend is, wordt bepaald volgens het burgerlijk recht.

Artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek (BW) bepaalt hierover:

1. *Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.*
2. *Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.*

In het zogenoemde Portacabin arrest heeft de Hoge Raad de maatstaven ter beoordeling van de vraag of een zaak onroerend is als volgt geformuleerd:³⁴

- a) *Een gebouw kan duurzaam met de grond verenigd zijn in de zin van art. 3:3 BW, doordat het naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven; (...) Niet van belang is dan meer dat technisch de mogelijkheid bestaat om het bouwsel te verplaatsen.*³⁵
- b) *Bij beantwoording van de vraag of een gebouw of een werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven moet, (...), worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten kenbaar is. Onder de bouwer moet hier mede worden verstaan degene in wiens opdracht het bouwwerk wordt aangebracht.*
- c) *De bestemming van een gebouw of een werk om duurzaam ter plaatse te blijven dient naar buiten kenbaar te zijn. Dit vereiste vloeit voort uit het belang dat de zakenrechtelijke verhoudingen voor derden kenbaar dienen te zijn.*
- d) *De verkeersopvattingen kunnen – anders dan voor de vraag of iets bestanddeel van een zaak is in de zin van art. 3:4 – niet worden gebezigd als een zelfstandige maatstaf voor de beoordeling van de vraag of een zaak roerend of onroerend is. Zij kunnen echter wel in aanmerking worden genomen in de gevallen dat in het kader van de beantwoording van die vraag onzekerheid blijkt te bestaan of een object kan worden beschouwd als duurzaam met de grond verenigd, en voor de toepassing van die maatstaf nader moet worden bepaald wat in een gegeven geval als "duurzaam", onderscheidenlijk "verenigd" en in verband daarmee als "bestemming" en als "naar buiten kenbaar" heeft te gelden.*

De in het Portacabin-arrest neergelegde criteria vinden hun grondslag in een door de Hoge Raad gedurende vele jaren ontwikkelde jurisprudentie.³⁶ Dat geldt ook voor het uitgangspunt

³⁴ Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16 404, NJ 1998, 97 (Portacabin).

³⁵ Vgl. de arresten van de Hoge Raad van 23 februari 1994, NJ 1995, 464 en 465.

³⁶ Zie voor een overzicht de conclusie van A-G IJzerman bij HR 24 december 2010, nr. 10/0145, LJN: BO3644, BNB 2011-83, Belastingblad 2011, p. 117.

dat de technische verbindingen van een gebouw of werk met de grond bij de beoordeling van de duurzaamheid van de vereniging met de grond slechts een ondergeschikte rol spelen.

Met inachtneming van het Portacabin-criterium, heeft de Hoge Raad in de arresten van 6 juni 2003³⁷ beslist dat een (hoofdzakelijk ondergronds) kabelnetwerk van een centrale antenne in-richting (CAI) en de daarbij behorende onderdelen onroerende zaken vormen als bedoeld in art. 3:3, eerste lid, BW. De door een stichting geëxploiteerde kabels van een centrale antenne in-richting liggen voor het grootste deel in de grond. De economische eigendom van de infrastructuur wordt overgedragen aan een derde. De inspecteur is van mening dat ter zake van de verkrijging van de kabels in de grond overdrachtsbelasting is verschuldigd, aangezien de kabels onroerend zijn. Hof 's-Gravenhage oordeelde in 2000 dat kabelnetten onroerend zijn en stelde daarmee de Belastingdienst in het gelijk. Belanghebbenden hebben beroep in cassatie aangetekend. De advocaat-generaal bij de Hoge Raad concludeerde vervolgens dat kabelnetten roerend zijn. De Hoge Raad oordeelt dat het Hof kennelijk en niet onbegrijpelijk heeft aangenomen dat het kabelnet onroerend is. De Hoge Raad achtte het daarbij van belang dat het kabelnet 'mede gelet op de bedoeling van degene door wie of in wiens opdracht het is aangelegd, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven en dat dit ook naar buiten kenbaar is'.

Uit de deze arresten van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat ook andere netten dan de in dat arrest genoemde CAI-kabelnetten op grond van art. 3:3 BW als onroerende zaken moeten worden beschouwd. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld elektriciteits-, gas- en waterleiding-netwerken.

De Hoge Raad heeft in 2006 ten aanzien van een GSM-zendinstallatie onder meer overwogen dat '4.2.3 (...) de wijze waarop het gebouw of werk (technisch) verbonden is met de grond, (...) één van de aspecten is die in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling of het gebouw of werk naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven':³⁸

4.2.3 (...) In de zin van artikel 3:3, lid 1, BW is een gebouw of werk slechts dan duurzaam met de grond verenigd (hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met een ander gebouw of werk) indien het, mede gelet op de bedoeling van degene door wie of in wiens opdracht het is tot stand gebracht, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, en dit ook naar buiten kenbaar is uit bijzonderheden van aard en inrichting van dat gebouw of werk (vgl. HR 6 juni 2003, nr. 36 075, BNB 2003/271, en HR 13 mei 2005, nr. 39 429, BNB 2005/212). De omstandigheid dat een gebouw of werk op een fundering rust kan - afhankelijk van de omstandigheden van het geval waaronder de aard van de fundering, de aard van het gebouw of werk, en de wijze waarop dat met de fundering verbonden is - wel een factor van betekenis zijn voor de beantwoording van de vraag of het gebouw of werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, maar is daarvoor op zichzelf niet beslissend.

De Hoge Raad heeft in 2006 in vergelijkbare zin ten aanzien van een andere GSM-zendinstallatie overwogen:³⁹

3.4 (...) In de zin van artikel 3:3, lid 1, BW is een gebouw of werk slechts dan duurzaam met de grond verenigd (hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met een ander gebouw of werk) indien het, mede gelet op de bedoeling van degene door wie of in wiens opdracht

³⁷ HR 6 juni 2003, nr. 36 075, *Belastingblad* 2003, p. 815, V-N 2003/34.16, BNB 2003/271 en HR 6 juni 2003, nr. 36 075, *Belastingblad* 2003, p. 36 076, V-N 2003/34.17, BNB 2003/272.

³⁸ Hoge Raad 17 november 2006, nr. 41 722, LJN AZ2392, BNB 2007/51.

³⁹ Hoge Raad 17 november 2006, nr. 41 434, LJN AZ2377, BNB 2007/50.

het is tot stand gebracht, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, en dit ook naar buiten kenbaar is uit bijzonderheden van aard en inrichting van dat gebouw of werk (vgl. HR 6 juni 2003, nr. 36 075, BNB 2003/271, en HR 13 mei 2005, nr. 39 429, BNB 2005/212).

Opmerking verdient daarbij dat de wijze waarop het gebouw of werk (technisch) verbonden is met de grond, dan wel met een ander gebouw of werk, één van de aspecten is die in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling of het gebouw of werk naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven.

Het Hof heeft derhalve blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, door zijn oordeel dat de zendinstallatie onroerend is te baseren op de enkele omstandigheid dat deze verenigd is met het flatgebouw, zonder te toetsen of de zendinstallatie naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven.

Heyman heeft over de juridische maatstaf om te bepalen of een zaak roerend of onroerend is geschreven:⁴⁰

“Het is eigenlijk zo simpel: onroerend is wat niet kan worden verplaatst. Daarvoor is niet steeds vereist dat het mechanisch met fundamenteën e.d. is verbonden. Iets kan ook vanwege zijn eigen gewicht en omvang onverplaatsbaar zijn. Denk bijvoorbeeld aan de olietank op het terrein van de Amercentrale (diameter 45 m, hoogte 12,5 m, eigen gewicht 400 ton). Het gaat dus niet om de fysieke verbinding, maar om de fysieke onverplaatsbaarheid.

Let wel, we hebben het over onverplaatsbaarheid in maatschappelijk, niet in technisch opzicht. Technisch kan tegenwoordig bijna alles, als je maar betaalt. Dat levert geen bruikbare juridische maatstaf op. Juridisch gaat het om een criterium dat recht doet aan de gerechtvaardigde verwachtingen van de deelnemers in het rechtsverkeer.”

Deze maatschappelijke of fysieke (niet-technische) onverplaatsbaarheid van een zaak, is een gemakkelijke vuistregel om te bepalen of een zaak onroerend is. Deze vuistregel kan ook de jurisprudentie van de afgelopen jaren goed verklaren. Hieronder een kort overzicht van overige jurisprudentie over de kwalificatie roerend/onroerend die enigerlei mate verband houdt met het onderwerp van dit onderzoek of illustratief is voor genoemde vuistregel:

Roerend zijn:

- een zendinstallatie voor mobiele telecommunicatie welke noch is verenigd met een hoogspanningsmast, noch het daarbij behorende grondstation zijn niet naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven (*Belastingblad* 2005, p. 312);

Onroerend zijn:

- duurzaam met de grond verenigde zeecontainers (*Belastingblad* 2000, p. 559);

⁴⁰ H.W. Heyman, ‘Open normen in het goederenrecht’, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2000, blz. 119-120.

- (technisch) *verplaatsbare grondreinigingsinstallatie* voor bodemsanering is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven ondanks het feit dat deze als mobiele installatie is ontworpen (*Belastingblad* 2002, p. 466, *Belastingblad* 2005, p. 642);
- *drijvende steigers* zijn naar hun aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven (*Belastingblad* 2002, p. 1142);
- *graftekens* (*Belastingblad* 2003, p. 765);
- de hiervoor reeds geciteerde uitspraak van een *op een dak van een flatgebouw gemonteerde zendinstallatie* voor mobiele telecommunicatiediensten (*Belastingblad* 2004, p. 1312 en *Belastingblad* 2007, p. 143);
- *stacaravanchalet* op gehuurde grond (*Belastingblad* 2005, p. 853)
- *proefbanen voor funderingstechnieken* met brug, heipalen en hekwerk zijn werken die naar aard en inrichting op naar buiten kenbare wijze bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven (zie ook hierna bij bestanddeelvorming) (*Belastingblad* 2005, p. 641 en *Belastingblad* 2006, p. 746);
- *beweegbare havenkranen* die in voortdurende verbinding staan met de onder de kranen gelegen grond (*Belastingblad* 2011, p. 117).

II.B.2 Onroerende zaken door bestanddeelvorming

Zaken kunnen ook onroerend zijn doordat deze bestanddeel zijn van een onroerende zaak.

Artikel 3:4 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt hierover:

1. *Al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt, is bestanddeel van die zaak.*
2. *Een zaak die met een hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, wordt bestanddeel van de hoofdzaak.*

In Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 39 429⁴¹ heeft de Hoge Raad over de maatstaf in artikel 3:4 BW met betrekking tot een proefterrein voor funderingstechnieken voor de hogesnelheidslijn overwogen:

3.3 (...) *De bedoeling van de bouwer om gebouwen of werken al dan niet duurzaam met de grond te verenigen is slechts relevant indien en voorzover die bedoeling naar buiten kenbaar is uit bijzonderheden van aard en inrichting van die gebouwen of werken. (...)*

3.4. *Volgens middel 2 is het Hof voorbijgegaan aan de stelling van de Inspecteur dat de werken zozeer met de grond verbonden zijn dat is voldaan aan de maatstaf van artikel 3:4, lid 2, BW.*

⁴¹ HR 13 mei 2005, nr. 39 429, *LJN* AT5475, *BNB* 2005/212, *Belastingblad* 2005, p. 641. Zie ook *Belastingblad* 2006, p. 746.

3.5. Ook dit middel slaagt. Reeds bij zijn verweerschrift voor het Hof heeft de Inspecteur aangevoerd dat de werken niet konden worden verwijderd met behoud van de waarde ervan, en daarom bestanddeel van de grond geworden zijn. Het Hof is niet ingegaan op deze essentiële stelling. Werken die bestanddeel van de grond zijn geworden en daarmee hun zelfstandigheid hebben verloren, zijn immers reeds uit dien hoofde onroerend, ook als niet is voldaan aan de hiervoor in 3.3 besproken maatstaf.

Van Leijenhorst schreef in zijn noot onder dit arrest in BNB over de verhouding tussen artikel 3:3 BW en 3:4 BW:

"De opsomming van art. 3:3, eerste lid, BW is limitatief. Dit laat onverlet dat bestanddelen van een onroerende zaak tevens onroerend zijn.

Bestanddeel van een zaak is al hetgeen volgens verkeersopvatting van die zaak deel uitmaakt (art. 3:4, eerste lid, BW). Naast dit 'maatschappelijke' criterium is er nog het 'fysieke criterium' (art. 3:4, tweede lid, BW). Het fysieke criterium houdt in dat een zaak die met een hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, bestanddeel van de hoofdzaak wordt.

Als er op grond van het maatschappelijke en/of het fysieke criterium sprake is van een bestanddeel van een onroerende hoofdzaak, is het bestanddeel reeds om die reden onroerend. De vraag of het bestanddeel is onder te brengen in één van de categorieën van art. 3:3, eerste lid, BW, meer in het bijzonder de categorie van de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hoeft dan niet meer beantwoord te worden."

Zie recent over het verband tussen artikelen 3:3 en 3:4 BW Hof 's-Gravenhage 7 maart 2012, nr. BK-11/00265, LJN BW1076, *Belastingblad* 2012, p. 1144. In geschil is de vraag of een warmtekrachtkoppelinginstallatie (WKK) roerend of onroerend is. De WKK dient voor het tegelijkertijd opwekken van warmte en elektriciteit in een kassencomplex en wordt na 50.000 draaiuren voor groot onderhoud naar de fabriek vervoerd. Het hof overwoog:

7.4. *Blijkens de vaststaande feiten en de in het geding gebrachte foto's, tekeningen en omschrijvingen van de WKK maakt zij deel uit van het complex waarin belanghebbende haar onderneming ter plaatse exploiteert en vormt zij zowel visueel als functioneel een geheel met de overige onderdelen van het complex. De WKK is voorts aangesloten op het elektriciteitsnet.*

7.5. *Het Hof is van oordeel dat de WKK naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven en dat die bestemming naar buiten kenbaar was. Niet gebleken is van bijzonderheden in aard en inrichting van de WKK, waaruit de kennelijke bedoeling van belanghebbende naar voren komt dat de WKK slechts tijdelijk met de grond is verenigd.*

7.6. *Uit deze, naar buiten kenbare, feiten en omstandigheden leidt het Hof af dat de WKK in beginsel bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Daaraan doet niet af dat is gebleken dat de WKK naar een andere locatie kan worden verplaatst noch dat een WKK als de onderhavige kan worden (door)verkocht. Evenmin doet daaraan af de mogelijkheid dat in dit geval de energievoorziening ook realiseerbaar zou zijn zonder WKK.*

7.7. *Op grond van het hiervoor overwogene is het Hof van oordeel dat de WKK moet worden aangemerkt als hetzij een zelfstandige onroerende zaak dan wel een bestanddeel van het gebouw waarin de WKK is geplaatst, in de zin van artikel 3:3 BW. Derhalve laat*

het Hof de vraag of de WKK eveneens kwalificeert als een onroerende zaak in de zin van artikel 3:4 BW buiten behandeling.

Tegen deze uitspraak is cassatie ingesteld. Inmiddels heeft A-G IJzerman conclusie genomen.⁴² Naar de mening van de A-G kon het Hof uit de kenbare feiten en omstandigheden, bijzonderheden van aard en inrichting van de WKK en de functie van de WKK in zijn omgeving, namelijk als onderdeel van het complex, opmaken dat voor deelnemers aan het rechtsverkeer te verwachten is en kenbaar is dat de installatie bestemd is duurzaam ter plaatse te blijven. De A-G acht het oordeel van het hof dat de WKK een onroerende zaak is in de zin van artikel 3:3, lid 1, BW zelfstandig dragend. Daarmee vervalt volgens de A-G de noodzaak nog te toetsen of de WKK een onroerende zaak is in de zin van artikel 3:4 BW, zodat het hof, naar de A-G meent, ongemotiveerd aan deze toets voorbij mocht gaan.

De Hoge Raad is het eens met hof en A-G dat artikel 3:3, lid 1 BW zelfstandig dragend is en dat niet ook nog getoetst hoeft te worden aan artikel 3:4 BW.⁴³ De Hoge Raad:

“Het hof heeft vervolgens geoordeeld dat de WKK een onroerende zaak is als hetzij een zelfstandige onroerende zaak dan wel een bestanddeel van het gebouw waarin de WKK is geplaatst, een en ander in de zin van artikel 3:3 BW. Gelet op de verwijzing naar artikel 3:3 BW en de omstandigheid dat het hof artikel 3:4 BW vervolgens buiten behandeling heeft gelaten, ligt in dit oordeel besloten dat de WKK duurzaam met de grond is verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met het gebouw waarin de WKK is geplaatst. Dat oordeel geeft in het licht van de in het Portacabinarrest neergelegde maatstaven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het kan overigens, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Dat oordeel is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. (...) Gelet op het hiervoor (...) overwogene heeft het hof de vraag of de WKK eveneens is aan te merken als een onroerende zaak in de zin van artikel 3:4 BW buiten behandeling mogen laten.”

Een kort overzicht nog van overige jurisprudentie over bestanddeelvorming:

- *inbouwapparatuur* van keuken vormt bestanddeel van een onroerende zaak (*Belastingblad* 2003, p. 483);
- of een *steiger* een bestanddeel is van de grond/oever waar deze mee verbonden is, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval (HR). Oordeel hof dat steiger geen bestanddeel van grond/oever is, blijft in stand (*Belastingblad* 2003, p. 1067);
- *geprefabriceerde bowlingbanen* van kunststof zijn geen bestanddeel van de onroerende zaak geworden (*Belastingblad* 2008, p. 973).

⁴² A-G 25 april 2013, LJN CA0813, *Belastingblad* 2013/250.

⁴³ Hoge Raad 27 september 2013, nr. 12/01929, ECLI:NL:HR:2013:CA0813, *Belastingblad* 2014/27.

II.B.3 Conclusie roerend/onroerend

Slechts onroerende zaken kunnen worden gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en als zodanig in de OZB worden belast. Of een zaak roerend of onroerend is, wordt bepaald aan de hand van het de definities van die begrippen in het Burgerlijk Wetboek (BW) en de uitleg daarvan in de jurisprudentie. Ten aanzien van een kabelnetwerk van een centrale antenne inrichting (CAI) en de daarbij behorende onderdelen heeft de Hoge Raad in 2003 beslist dat deze onroerende zaken vormen. Aangenomen mag worden dat ditzelfde geldt voor elektriciteits-, gas- en waterleidingnetwerken. In beginsel is er derhalve op basis van het BW geen belemmering om deze te waarderen in het kader van de Wet WOZ. Voor andere onderdelen van een netwerk kan dit anders liggen. Het afwegingskader daarvoor is hiervoor geschetst.

II.C Eigendom en natrekking van kabels, buizen en leidingen

Een ander leerstuk uit het burgerlijk recht dat van belang is voor het onderwerp van dit onderzoek is dat van eigendom, en meer in het bijzonder dat van de natrekking.

Artikel 5:20 BW bepaalt:

- 1. De eigendom van de grond omvat, voor zover de wet niet anders bepaalt:*
 - a. de bovengrond;*
 - b. de daaronder zich bevindende aardlagen;*
 - c. het grondwater dat door een bron, put of pomp aan de oppervlakte is gekomen;*
 - d. het water dat zich op de grond bevindt en niet in open gemeenschap met water op eens anders erf staat;*
 - e. gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen en werken, voor zover ze geen bestanddeel zijn van eens anders onroerende zaak;*
 - f. met de grond verenigde beplantingen.*

Natrekking kan betrekking hebben op roerende en onroerende zaken. De hoofdregel is dat de eigenaar van de hoofdzaak ook eigenaar is van de bestanddelen van die zaak (art. 5:3 BW). Bij natrekking van roerende zaken is de hoofdregel dat een bestanddeel dat een geheel vormt met een hoofdzaak, eigendom is van de eigenaar van die hoofdzaak (art. 5:14 BW). Volgens dit artikel is een hoofdzaak de zaak die een grotere waarde heeft dan de andere daarmee verbonden zaken of de zaak die 'volgens de verkeersopvattingen' als hoofdzaak wordt beschouwd. Wanneer bijvoorbeeld in een oude auto een nieuwe motor geplaatst wordt die veel duurder is dan de auto zelf, wordt de auto vanwege de verkeersopvattingen toch als hoofdzaak beschouwd. Het begrip bestanddeel is hiervoor reeds beschreven.

Het tweede lid van artikel 5:20 BW bevat een specifieke wettelijke bepaling met betrekking tot de natrekking van kabels en leidingen van een netwerk. Het is ingevoerd na de arresten van de

Hoge Raad van 6 juni 2003⁴⁴ betreffende de CAI-kabelnetwerken. Deze zijn reeds beschreven voor wat betreft het oordeel van de Hoge Raad of deze netwerken roerend danwel onroerend moeten worden aangemerkt.

Het tweede lid luidt:

2. *In afwijking van lid 1 behoort de eigendom van een net, bestaande uit een of meer kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie of van informatie, dat in, op of boven de grond van anderen is of wordt aangelegd, toe aan de bevoegde aanlegger van dat net dan wel aan diens rechtsopvolger.*

Dit betekent voor ons onderwerp dat een kabelnet dat is gelegen in gemeentegrond eigendom blijft van de aanlegger van dat net dan wel aan diens rechtsopvolger. Een netwerk eindigt bij het fysieke netwerkaansluitpunt. Kabels en leidingen die zich na het netwerkaansluitpunt van de abonnee in een gebouw bevinden, behoren niet tot een net in deze zin en vallen onder de eigendom van de gebouweigenaar.⁴⁵ De Minister heeft erop gewezen dat de verkeersopvatting bepalend is voor de vraag of iets onderdeel van een net uitmaakt en dus tevens voor de vraag waar deelnetten van elkaar kunnen worden afgegrensd. De concrete afbakening van een net en de grens van de eigendom van met elkaar verbonden netten blijken uit de inschrijving in het openbare register. Er doet zich derhalve geen natrekking voor van aan elkaar gekoppelde netwerken, mits deze separaat zijn ingeschreven.⁴⁶ Hoewel lege mantelbuizen geen (onderdeel van een) net zijn, is deze bepaling op grond van art. 5.17 Tw ook van toepassing op lege mantelbuizen in de zin van artikel 5.15 Tw. De verticale natrekking is met deze bepaling doorgeknipt voor ondergrondse infrastructuur, als gevolg waarvan kabels en lege mantelbuizen expliciet geen bestanddeel van de grond vormen.

Voor sommigen komen de arresten van 6 juni 2003 over de kabelnetten overigens niet als een verrassing⁴⁷. De arresten vormen in die visie niet een wending in de bestaande rechtsopvattingen maar juist de bevestiging daarvan. De eigendom van een net berust bij degene die het net bevoegd heeft aangelegd of bij diens rechtsopvolger. De bevoegdheid kan voortkomen uit het verbintenissenrecht (overeenkomst), goederenrecht (een opstalrecht) of uit het bestuursrecht (vergunning of gedoogplicht). Ten aanzien van oude netten is echter vaak moeilijk aan te tonen dat deze bevoegd zijn aangelegd. Ondanks het privatiseren van nutsbedrijven kunnen de door hen aan te leggen werken als van openbaar belang worden erkend. Uiteraard moet schade ten

⁴⁴ HR 6 juni 2003, nr. 36 075, *Belastingblad* 2003, p. 815, *V-N* 2003/34.16, *BNB* 2003/271 en HR 6 juni 2003, nr. 36 075, *Belastingblad* 2003, p. 36 076, *V-N* 2003/34.17, *BNB* 2003/272.

⁴⁵ *Kamerstukken II* 2005/06, 29 834, nr. 12, p. 2. In de literatuur is onder sommige auteurs discussie over dark fiber en mantelbuizen. Ten aanzien van dark fiber wijzen auteurs er op dat de omstandigheid dat lasers die worden gekoppeld aan dark fiber onder de definitie van een netwerk in art. 1.1 sub e Tw vallen, en dat dat zou betekenen dat de apparatuur van de huurder wordt nagetrokken. Ten aanzien van mantelbuizen vragen auteurs zich af of de mantelbuis waarin glas wordt geblazen, wordt beschermd tegen de natrekking door het glas. Volgens de heersende verkeersopvatting wordt echter in beide gevallen niet nagetrokken. Zie N. Sitompoel, "Telecommunicatie en ruimtelijke omgeving. Een onderzoek naar de juridische aspecten van de aanleg en het medegebruik van infrastructuur ten behoeve van elektronische communicatie", proefschrift, UvA 2007, p.84.

⁴⁶ Zie verder *Kamerstukken II* 2005/06 29 834, nr. 12, p. 3 over deelnetten.

⁴⁷ W.G. Huigen, 'Kabels en leidingen: BW of BP?', *WPNR* 2009, 6781.

gevolge van de aanleg worden vergoed. De bevoegdheid tot aanleg kan goed worden bereikt via de Belemmeringenwet Privaatrecht.

In het verlengde van het regelen van de eigendom van ondergrondse netten is met het oog op het vereiste van de kenbaarheid van de rechtstoestand van netten in het kader van de wijziging van hoofdstuk 5 Tw aan art. 3:17 lid 1 BW – dat een opsomming van in het openbare register inschrijfbare feiten bevat – een onderdeel toegevoegd. Ook de aanleg en verwijdering van een net kan worden ingeschreven. Om te kunnen worden ingeschreven, hoeft een net niet steeds daadwerkelijk voor dat doel te worden gebruikt en hoeft ook de aanleg daarvan niet te zijn voltooid.⁴⁸ In verband met de inschrijving is ook art. 36 Kadasterwet gewijzigd.

Voor bovengrondse infrastructuur geldt de hoofdregel van verticale natrekking zoals neergelegd in artikel 5:20 lid 1 sub e BW. De laatste zinsnede daarvan geeft aan dat bestanddelen van gebouwen of werken die zich op, in of onder het perceel grond van de grondeigenaar bevinden, eigendom zijn van de eigenaar van die gebouwen of werken. In deze gevallen geldt de hoofdregel van artikel 5:20 lid 1 sub e BW dus niet.

⁴⁸ *Kamerstukken II* 2005-06, 29 384, nr. 9, p. 7.

Deel III De waardering van kabels, buizen en leidingen

III.A Inleiding

De heffing van onroerendezaakbelasting van kabels, buizen en leidingen, volgt voor een belangrijk deel uit de waardering daarvan voor de Wet WOZ. Hiervoor dient een aantal stappen te worden genomen die hieronder worden beschreven. Hierbij wordt slechts ingegaan op specifieke fiscaal-juridische vragen die in dat kader kunnen spelen bij de vaststelling van WOZ-beschikkingen terzake van kabels, buizen en leidingen. De algemene werking van de Wet WOZ blijft buiten beschouwing.

III.B Onroerende zaken

De aanhef van artikel 220 van de Gemeentewet (OZB) luidt: “Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken kunnen onder de naam onroerende-zaakbelastingen worden geheven:”

De eerste stap die derhalve genomen moet worden, is de vaststelling dat sprake is van onroerende zaken bij (netwerken van) kabels, buizen en leidingen. Dit aspect is uitgebreid besproken in Deel II, onderdelen B.1 en B.2, waar op deze plaats naar wordt verwezen.

III.C Objectafbakening

De tweede stap is de objectafbakening volgens de regels van artikel 16 Wet WOZ. Wat is het WOZ-object, dat moet worden gewaardeerd. Hierbij geldt als algemeen uitgangspunt dat elke eigenaar en elke gebruiker van een niet-woning een WOZ-beschikking moet krijgen.

De eigendomsgrenzen zullen dan ook duidelijk moeten zijn bij de objectafbakening. Met andere woorden: waar een eigendomsgrens loopt, loopt ook een grens van een WOZ-object. Voor kabels, buizen en leidingen is een bijzondere wettelijke regeling van toepassing wat betreft de eigendomsgrenzen. Deze regeling van artikel 5:20, tweede lid BW is uitgebreid beschreven in Deel II.C. Dit betekent voor ons onderwerp dat een kabelnet dat is gelegen in gemeentegrond eigendom blijft van de bevoegde aanlegger van dat net dan wel aan diens rechtsopvolger.

Een netwerk eindigt bij het fysieke netwerkaansluitpunt. Kabels en leidingen die zich na het netwerkaansluitpunt van de abonnee in een gebouw bevinden, behoren niet tot een net in deze zin en vallen onder de eigendom van de gebouweigenaar.

Voor het overige volgt de objectafbakening de reguliere stappen. Wel geldt voor kabelnetten verder nog dat deze zich veelal uitstrekken over meerdere gemeenten. De gemeentegrens is eveneens een uiterste grens van een WOZ-object. Zodra een kabel, buis of leiding de gemeentegrens overschrijdt, eindigt daar het WOZ-object (artikel 16, onderdeel f, Wet WOZ) en begint de

heffende bevoegdheid van de aangrenzende gemeente. Vanuit dit oogpunt is het wellicht raadzaam om (in een vroeg stadium) samenwerking te zoeken met andere gemeenten waarover het bewuste netwerk zich uitstrekt.

III.D Werktuigenvrijstelling

Inleiding

Met betrekking tot bepaalde onderdelen van een netwerk van kabels, buizen en leidingen zou discussie kunnen ontstaan over de vraag of deze al dan niet geheel of gedeeltelijk onder de werktuigenvrijstelling vallen. Voor zover ze daaronder vallen, kunnen ze niet worden gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ en zijn ze als zodanig vrijgesteld van OZB.

De werktuigenvrijstelling is in de Gemeentewet opgenomen in artikel 220d, eerste lid, aanhef en onder j, dat bepaalt dat buiten aanmerking wordt gelaten (...) de waarde van werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken. De vrijstelling heeft eveneens een wettelijke basis via artikel 18, lid 4 Wet WOZ, juncto artikel 2, eerste lid, onderdeel e van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

Jurisprudentie werktuigen algemeen

Er is een lange reeks jurisprudentie verschenen over de werktuigenvrijstelling. Zo is vast komen te staan dat een werktuig in een gebouw voor de werktuigenvrijstelling nooit op zichzelf een *gebouwd eigendom* kan zijn.⁴⁹ Ook een voorwerp dat dienstbaar is aan een gebouw, is geen werktuig, maar maakt onderdeel uit van het gebouw.⁵⁰

Het begrip ‘gebouwd eigendom’ moet ruim worden opgevat en kan zowel betrekking hebben op werken boven, op of in de grond.⁵¹ Van een gebouwd eigendom is niet alleen sprake bij gebouwen maar ook bij werken die naar aard en inrichting zijn bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, waarbij niet van belang is of technisch de mogelijkheid bestaat het gebouw of werk te verplaatsen.⁵² Onderdelen die niet kunnen worden verwijderd zonder dat de *uiterlijke herkenbaarheid* van het gebouwde eigendom wordt aangetast, zijn eveneens gebouwde eigendommen.⁵³

Een werktuig moet kunnen worden verwijderd *met behoud van zijn waarde als zodanig*. Hieraan is voldaan als het werktuig na verwijdering zijn waarde als werktuig behoudt ook al wordt die waarde lager doordat het werktuig niet meer met de onroerende zaak is verbonden. Dit ver-

⁴⁹ HR 8 juli 1997, nr. 31274, *LJN*: AA2223, *BNB* 1997/294, *Belastingblad* 1997, blz. 711 (Nijmegen).

⁵⁰ HR 2 maart 1994, nr. 29559, *BNB* 1994/113, *Belastingblad* 1994, p. 303 (Leeuwarden).

⁵¹ HR 10 december 1980, nr. 19869, *BNB* 1981/45 (Denekamp).

⁵² HR 23 februari 1994, nr. 28837, *BNB* 1994/135, *Belastingblad* 1994, p. 301 (Vlissingen).

⁵³ HR 30 juni 1999, nr. 34314, *LJN*: AA2814, *BNB* 1999/298, *Belastingblad* 1999, p. 688 (Akersloot) en HR 7 juni 2000, nr. 34985, *LJN*: AA6113, *BNB* 2000/230, *Belastingblad* 2000, p. 723 (Franekeradeel).

eiste houdt in dat het werktuig na verwijdering uit het gebouw nog als zodanig kan functioneren. Daarbij gaat het veeleer om de technische en fysieke toestand van het werktuig dan om de bedrijfseconomische waarde.⁵⁴

Jurisprudentie werktuigen specifiek over kabels, buizen en leidingen

Bovengrondse stroomdraden

In HR 16 april 1980, nr. 19 727, *BNB* 1980/183, inzake (bovengrondse) stroomdraden bepaalde de Hoge Raad dat deze dienen tot verplaatsing van elektrische stroom en daarom te beschouwen zijn als werktuigen in de zin van artikel 5, tweede lid, (van het toenmalige) Besluit OGB. Aan het in het Besluit gestelde vereiste dat het werktuig met behoud van zijn waarde als zodanig kan worden verwijderd is voldaan indien het werktuig na verwijdering zijn waarde als werktuig behoudt ook al wordt die waarde, doordat het werktuig niet meer met het onroerend goed is verbonden, lager. Losse stroomdraden kunnen op zich zelf niet als gebouwde eigendommen worden aangemerkt.

Ondergrondse buisleidingen

Ter zake van ondergrondse buisleidingen bij een tankstation oordeelde Hof Amsterdam dat deze in de Taxatiewijzer en door de heffingsambtenaar terecht niet als werktuigen zijn aangemerkt.⁵⁵ Volgens het spraakgebruik wordt onder een werktuig verstaan een voorwerp of een geheel van voorwerpen dat gebruikt wordt om zekere krachten te overwinnen met behulp van andere krachten, of een hulpmiddel bij het bewerken, vervaardigen of verplaatsen van iets. Buisleidingen kunnen daartoe, in tegenstelling tot bijvoorbeeld de daarop aangesloten pompen, niet worden gerekend. Voor een waardevermindering op grond van de werktuigenuitzondering (...) is derhalve geen aanleiding, aldus het hof.

Bovengronds leidingwerk tankterminal

Op 27 januari 2012 heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan over het al dan niet tot de werktuigenvrijstelling behoren van leidingwerk en laad- en losarmen die onderdeel waren van een tankterminal.⁵⁶ Op die locatie bevinden zich een olieopslag- en olieoverslaginstallatie die bestond uit acht op- en overslagtanks, leidingwerk, een hotoilsysteem, een dampretoursysteem, een meet- en regelstation, pompen, elektrische installaties en laad- en losarmen. De op- en overslag van oliën vindt plaats in, naar en vanuit de tanks. Het verplaatsen van oliën van en naar de tanks geschiedt door middel van pompen die zijn aangesloten op de buisleidingen van het leidingwerk. Het leidingwerk verbindt de verschillende tanks, pompen en de laad- en losarmen op de steigers met elkaar.

Het leidingwerk omvat buisleidingen van verschillende diameters met een totale lengte van circa 2,5 kilometer. De buisleidingen zijn gebundeld en gefundeerd in leidingstraten. De fundering bestaat uit de ondergrond met daarbovenop een kleilaag en een gravellaag. Voorts is het leidingwerk gefundeerd door middel van betonnen liggers. Tussen de betonnen liggers en het

⁵⁴ HR 29 september 2006, nr. 40682, *LJN*: AU5177, *BNB* 2007/46, *Belastingblad* 2006, p. 1219 (Velsen).

⁵⁵ Hof Amsterdam 6 oktober 2011, nr. 08/01336, *LJN*: BT7314, r.o. 6.3.2.

⁵⁶ Hoge Raad 27 januari 2012, nr. 10/04842, *ECLI:NL:HR:2012:BR7057*, *Belastingblad* 2012/134.

leidingwerk is een kom geplaatst om de buisleidingen op hun plaats te houden en te beschermen.

De maatstaf die het hof had aangelegd is onjuist volgens de Hoge Raad. Het Hof had geoordeeld dat het leidingwerk, het meet- en regelstation en de laad- en losarmen los van elkaar en los van de op- en overslagtanks geen zelfstandige functie hebben en daarom onvoldoende zelfstandigheid hebben om op zichzelf te worden aangemerkt als gebouwde eigendommen.

Het Hof heeft aldus ten onrechte beslissende betekenis toegekend aan het – naar zijn oordeel – ontbreken van een zelfstandige functie van de desbetreffende onderdelen van de tankterminal. Voor het antwoord op de vraag of een onderdeel van een bedrijfscomplex op zichzelf als een gebouwde eigendom is aan te merken, is echter volgens de Hoge Raad bepalend of dat onderdeel in bouwkundig opzicht zelfstandigheid binnen dat bedrijfscomplex bezit. Het Hof had daarom behoren te onderzoeken of de constructie van het leidingwerk en van de laad- en losarmen zodanig is dat deze onderdelen op zichzelf, los beschouwd van hun functie binnen het productieproces, als een gebouwde eigendom zijn aan te merken.

De Hoge Raad oordeelt dat het leidingwerk en/of de laad- en losarmen mogelijk op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, hetgeen zou meebrengen dat ten aanzien van de tankterminal niet van één gebouwde eigendom kan worden gesproken. Indien onderdelen van de tankterminal op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, is de tankterminal voor de toepassing van de werktuigenvrijstelling niet als één gebouwde eigendom aan te merken, aldus de Hoge Raad. In dat geval is niet van betekenis welke onderdelen de uiterlijke herkenbaarheid van de tankterminal als geheel bepalen. Met betrekking tot de onderdelen van de tankterminal die op zichzelf als een gebouwde eigendom kunnen worden aangemerkt, en tevens als werktuig zijn aan te merken, is toepassing van de werktuigenvrijstelling mogelijk voor zover de criteria uit de arresten HR 30 juni 1999, nr. 34314, *LJN* AA2814, *BNB* 1999/298, en HR 7 juni 2000, nr. 34985, *LJN* AA6113, *BNB* 2000/230, dat toelaten.

Verwijzingshof in tussenuitspraak bovengronds leidingwerk tankterminal

Hof Amsterdam oordeelde in deze procedure na verwijzing allereerst dat de constructie (bouwkundig) van het leidingwerk, ook gelet op de omvang van het geheel aan leidingen en van de laad- en losarmen zodanig is dat deze onderdelen op zichzelf, los beschouwd van hun functie binnen het bedrijfsproces, als een gebouwde eigendom zijn aan te merken.⁵⁷ Het hof kwam tot dit oordeel nadat onder meer was vast komen te staan dat:

- de buisleidingen waren gebundeld in leidingstraten;
- de specifieke fundering van het leidingwerk bestond uit een ondergrond met daarbovenop een kleilaag en een gravellaag;

⁵⁷ Tussenuitspraak van Hof Amsterdam 11 april 2013, nr. 12/00144, *ECLI:NL:GHAMS:2013:2031*. Zie ook de definitieve uitspraak over het gelijkheidsbeginsel: Hof Amsterdam 25 juli 2013, nr. 12/00144bis, *ECLI:NL:GHAMS:2013:2270*.

- het leidingwerk was gefundeerd door middel van betonnen liggers en metalen verbindingen. Tussen de betonnen liggers en het leidingwerk was een kom geplaatst om de buisleidingen op hun plaats te houden en te beschermen.

Aan het oordeel dat onder meer het leidingwerk op zichzelf als een gebouwd eigendom was aan te merken deed volgens het verwijzingshof niet af aan belanghebbendes stelling dat de aanwezigheid van onder meer flexibele koppelingen er op duidt dat de onderdelen van de terminal geen bouwkundige zelfstandigheid bezitten. Dat deze koppelingen flexibel zijn, wijst er naar het oordeel van het Hof juist op dat de onderdelen die met deze koppelingen zijn verbonden, op zichzelf over voldoende bouwkundige zelfstandigheid beschikken.

In de tweede plaats oordeelde het hof in deze procedure dat er wel onderdelen van het leidingwerk en de laad- en losarmen zijn waarop de werktuigenvrijstelling van toepassing is. Gelet op de door de Hoge Raad aangegeven arresten⁵⁸ is daarvoor beslissend of van een gebouwd eigendom werktuigen deel uitmaken die verwijderbaar zijn met behoud van hun waarde en die kunnen worden verwijderd zonder dat de uiterlijke herkenbaarheid van dat gebouwd eigendom als dat specifieke werktuig verloren gaat. Partijen waren het er in deze procedure over eens dat bij de objectonderdelen pijpleidingen 10% werktuigenvrijstelling is toegepast en dat bij de laad- en losarmen een percentage van 25% is toegepast. Deze percentages worden door het hof daarom gevolgd.

Conclusie

Veel hangt af van de waardering van de omstandigheden of ondergrondse kabels, leidingen en buizen een zelfstandig gebouwd eigendom vormen (wel belast) of geheel of gedeeltelijk een werktuig (niet of gedeeltelijk belast). Ook als zij beoordeeld naar de omstandigheden zelfstandig een gebouwd eigendom vormen, kunnen nog onderdelen daarvan onder de werktuigenvrijstelling vallen. Indien gemeenten overgaan tot het belasten van kabels en leidingen, zullen de meeste procedures waarschijnlijk gaan over mogelijke toepassing van de werktuigenvrijstelling.

Vooraf voor ondergrondse kabels en leidingen is de door het hof⁵⁹ gegeven kwalificatie (geen werktuig) voor discussie vatbaar door te verwijzen naar het spraakgebruik. Ook in de literatuur gaan stemmen op om kabels binnen een mantelbuis wel als werktuig te zien, maar de mantelbuis zelf niet.⁶⁰ Wellicht dat voor kabels, buizen en/of leidingen binnen een netwerk geoordeeld kan worden dat deze (bouwkundig gezien) voldoende zelfstandigheid bezitten om op zichzelf als gebouwd eigendom te kunnen worden beschouwd. Zowel werken onder, op als in de grond kunnen immers gebouwd eigendom zijn.⁶¹

Voor bovengrondse kabels, buizen en leidingen zijn inmiddels wel handvatten aangereikt door de Hoge Raad. Ook hier zal echter per geval moeten worden beoordeeld of sprake is van een werktuig, danwel van een zelfstandig gebouwd eigendom. Daarbij is het wel zaak om bij zelfstandig gebouwde eigendommen zorgvuldig te beoordelen of onderdelen alsnog werktuig zijn.

⁵⁸ HR 30 juni 1999, nr. 34314, *LJN* AA2814, *BNB* 1999/298, en HR 7 juni 2000, nr. 34985, *LJN* AA6113, *BNB* 2000/230.

⁵⁹ Hof Amsterdam 6 oktober 2011, nr. 08/01336, *LJN*: BT7314, r.o. 6.3.2.

⁶⁰ L.W.J. Hoppenbrouwers, F.J.H.L. Makkinga e.a. 'CAI-arresten: kabelnetwerken zijn onroerende zaken', *MBB* september 2003, p. 252-270.

⁶¹ HR 10 december 1980, nr. 19869, *BNB* 1981/45 (Denekamp).

Het is praktisch om daarbij met percentages te werken en daarover overeenstemming te bereiken met de belastingplichtige.

III.E Waardering van kabels, buizen en leidingen

Kabels, buizen en leidingen zijn niet-woningen voor de Wet WOZ en de OZB. Als waarderingsmethode is de gecorrigeerde vervangingswaarde voorgeschreven.⁶² Hierbij wordt de herbouwwaarde op waardepeildatum berekend, waarna deze waarde wordt gecorrigeerd met de sedert de aanleg van de kabels opgetreden technische en functionele veroudering. Het eerder genoemde rapport van Grontmij⁶³ kan een startpunt zijn voor het vergaren van de gegevens van herbouwwaarden, bouwjaar, lengte, soort en levensduur van de betrokken kabels, buizen en leidingen van de nutsbedrijven.

Uit het genoemde rapport blijkt bijvoorbeeld dat voor iedere soort kabel of leiding per sector eenheidsprijzen bestaan voor het berekenen van de kosten van aanleg per meter, waarin is opgenomen:

- de aankoop van het materiaal;
- het graven en weer aanvullen van de sleuf;
- het aanbrengen van de kabel of leiding;
- het in gebruik nemen van de kabel of leiding.

Het spreekt voor zich dat in een dichtbebouwd gebied waar reeds kabels en leidingen in de grond liggen, er meer kosten gemoeid zijn met de aanleg van een kabel, buis of leiding dan in een nieuw stuk (bouw)grond.

Een gemeente zal zijn fiscale bevoegdheden die zij heeft voor het verzamelen van informatie ten behoeve van de waardering volgens de Wet WOZ en de belastingheffing voor de OZB moeten inzetten om voldoende informatie te verzamelen voor de vaststelling van de WOZ-waarden. Wellicht is het raadzaam om bij gemeenten die veel ervaring hebben opgedaan met de taxatiewijzer voor Nutsbedrijven informatie te vragen over de wijze waarop ten aanzien van dit punt het beste te werk kan worden gegaan.

⁶² Artikel 17, derde lid Wet WOZ.

⁶³ Grontmij Nederland bv, Waardebepaling kleine ondergrondse infrastructuur; Vervangingswaarde van kabels en leidingen in Nederland, Onderzoek in het kader van de opleiding Pipeliner, 2005 (hierna: Grontmij 2005).

Deel IV Overige fiscaal-juridische vragen

In dit deel is antwoord gezocht op een aantal specifieke (fiscaal-)juridische vragen die nog een rol spelen bij het in de OZB betrekken van netwerken van nutsbedrijven. In onderdeel A zijn de mogelijk gelopen risico's beschreven in verband met schending van het gelijkheidsbeginsel. In onderdeel C ten slotte, is mogelijke dubbele belastingheffing beschreven.

IV.A *Gelijkheidsbeginsel*

Inleiding

Eén van de onderzoeksvragen is of indien buizen en leidingen van nutsbedrijven met OZB zullen worden belast, dit ook zal moeten gelden voor buisleidingen van andersoortige ondernemingen omdat anders strijd zou kunnen ontstaan met het gelijkheidsbeginsel.

Van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel is sprake als gelijke gevallen ongelijk worden behandeld waarbij:

- de ongelijke behandeling voortvloeit uit een begunstigend beleid dat niet van toepassing is op de belastingplichtige; of
- de ongelijke behandeling voortvloeit uit een oogmerk tot begunstiging van andere gevallen dan dat van de belastingplichtige; of
- een meerderheid van de vergelijkbare gevallen begunstigend wordt behandeld.

Vergelijkbare gevallen

Om te bepalen welke gevallen gelijk zijn, moet allereerst sprake zijn van een groep gelijke gevallen.⁶⁴ Deze moeten bovendien zijn behandeld door hetzelfde bestuursorgaan. Niet mee tellen de gevallen waarin een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven vanwege een gering financiële belang of waarin de aanslag niet overeenkomstig de wet is vastgesteld ten gevolge van een tik- of schrijffout of een daarmee gelijk te stellen vergissing.

Wanneer gesproken wordt over gelijke gevallen, dan wordt bedoeld op gevallen die in een zekere context dezelfde relevante kenmerken bezitten. In een fiscaal-juridische context gaat het om kenmerken die relevant zijn voor de toepassing van een rechtsregel uit het belastingrecht. De Hoge Raad spreekt over gevallen die 'feitelijk en rechtens' gelijk zijn. Daarmee wordt volgens *Happé* aangegeven dat de gevallen ten eerste dezelfde (feitelijke) kenmerken moeten hebben en ten tweede onder dezelfde wettelijke bepaling gerangschikt moeten kunnen worden.⁶⁵ Het wettelijk kader wordt aldus tot uitgangspunt genomen, want dit wettelijk kader bepaalt ook welke kenmerken relevant zijn. Wordt reeds in de wet een bepaald onderscheid gemaakt, dat ertoe leidt dat de gevallen verschillend worden behandeld, dan kan in de uitvoeringssfeer niet meer worden gesproken van gelijke gevallen, en kan ook het gelijkheidsbeginsel in beginsel niet meer aan de orde komen. Hooguit kan betoogd worden dat sprake is van een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.

⁶⁴ Vgl. annotator Happé in zijn noot bij BNB 2000/278.

⁶⁵ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Fiscale Monografieën nr. 77), p. 297, Deventer: Kluwer 1996.

Ons inziens kan worden betoogd dat kabels en leidingen van nutsbedrijven niet vergelijkbaar zijn met kabels en leidingen van andersoortige bedrijven. Dit geldt echter pas nadat de aangekondigde wetswijziging is ingegaan en indien daarin wordt uitgegaan van een gedoogplicht voor netwerken van uitsluitend nutsbedrijven. Op basis van de invoering van de gedoogplicht voor kabels, buizen en leidingen (netwerken) van nutsbedrijven ontstaat een ander wettelijk kader voor deze kabels, buizen en leidingen ten opzichte andersoortige bedrijven. Het zal dus van de concrete uitwerking van de aangekondigde wetswijziging afhangen of kan worden betoogd dat netwerken van nutsbedrijven niet vergelijkbaar zijn met netwerken van andersoortige bedrijven. Buiten de wettelijke regeling, is ons inziens moeilijk een objectieve of redelijke rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling. Het compenseren van wegvallende inkomsten van de gemeente, is in dat kader niet overtuigend.

Meerderheidsregel

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad⁶⁶ volgt dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt wanneer een belanghebbende aannemelijk maakt dat in een meerderheid van vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven. Deze regel wordt derhalve pas toegepast als de vraag – of sprake is van vergelijkbare gevallen – positief is beantwoord.

Er is sprake van een meerderheid als de juiste wetstoepassing achterwege is gebleven in de helft plus één van de vergelijkbare gevallen. Daarbij is niet van belang het antwoord op de vraag of meer dan de helft van de veronderstelde belastingopbrengst wordt geheven maar of de meerderheid van de belastingplichtigen in de heffing is betrokken.⁶⁷

Er kan dus sprake zijn van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel die zonder gevolgen blijft zolang niet is voldaan aan deze meerderheidsregel. Is, laten we zeggen 80% van de in een gemeente aanwezige kabels en leidingen in gebruik bij nutsbedrijven, kan er in de uitvoering voor gekozen worden om alleen deze kabels en leidingen te waarderen en te belasten. De gemeente zal dan in een procedure over een concrete belastingaanslag wel aan moeten kunnen tonen dat de meerderheidsregel ten aanzien van degenen die wel in de belasting worden betrokken niet wordt overschreden.

Conclusie

De gemakkelijkste manier om een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel te voorkomen, is om alle kabels, buizen en leidingen in de OZB te betrekken, ongeacht of deze van nutsbedrijven of andersoortige bedrijven zijn.

Wordt ervoor gekozen om enkel netwerken van nutsbedrijven in de OZB te betrekken, zal het afhangen van de uitwerking van de aangekondigde wetswijziging of een beroep op het gelijkheidsbeginsel eenvoudig kan worden gepareerd. Wordt in de wettelijke regeling geen onderscheid gemaakt tussen netwerken van nutsbedrijven en andersoortige bedrijven, kan een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel enkel worden voorkomen, als de meerderheidsregel niet wordt overschreden. Dit zal de gemeente moeten kunnen aantonen.

⁶⁶ Vgl. HR 17 juni 1992, nr. 26 777, *BNB* 1992/294, *Belastingblad* 1993, p. 111 en HR 17 juni 1992, nr. 27 048, *BNB* 1992/295.

⁶⁷ Hof Amsterdam 1 maart 2012, *Belastingblad* 2012/188.

IV.B Dubbele belastingheffing?

Ten slotte is de vraag gesteld of sprake is van (ongeoorloofde) dubbele belastingheffing als zowel precariobelasting wordt geheven ter zake van kabels en leidingen als OZB.

Deze vraag kan kort worden beantwoord. Gemeenten hebben in de Gemeentewet zowel de bevoegdheid gekregen om zowel OZB in te voeren en te heffen als precariobelasting.⁶⁸ Er is geen wettelijke bepaling die in de weg staat aan het heffen van beide belastingen. Het zijn afzonderlijke heffingen die aansluiten bij afzonderlijke belastbare feiten.

Mocht een gemeente het ongewenst vinden dat op deze wijze dubbele heffing ontstaat, kan ervoor gekozen worden een anticumulatiebepaling in de verordening op te nemen. In dat geval wordt in één van beide verordeningen een bepaling opgenomen dat voor zover bepaalde objecten/voorwerpen in de ene heffing worden belast, zij niet kunnen worden belast in de andere heffing. Echter deze bepaling zal wel de toets van het gelijkheidsbeginsel moeten kunnen doorstaan.

IV.B Vertrouwensbeginsel

Ten slotte willen wij adviseren om in het jaar voorafgaand aan het jaar waarin tot heffing van kabels, buizen en leidingen zal worden overgegaan, dit voornemen openbaar bekend te maken aan toekomstig belastingplichtigen. Dit om een beroep op het vertrouwensbeginsel te voorkomen.

⁶⁸ Vgl. HR 9 november 2001, nr. 36 111, *Belastingblad* 2002, p. 24.

V. Conclusies en stappenplan

Conclusies

Er wordt reeds een groot aantal van de objecten die onderdeel uitmaken van netwerken van nutsbedrijven gewaardeerd volgens de Wet WOZ en belast met OZB. Dit geldt niet voor vooral ondergrondse kabels, buizen en leidingen van die netwerken. Het waarderen en belasten van deze onderdelen zal geen sinecure zijn voor gemeenten. Veel specifieke informatie over de netwerken is nu niet aanwezig bij gemeenten en kan slechts met gebruikmaking van de fiscale bevoegdheden worden verkregen. Een eerdere studie heeft wel laten zien dat het theoretisch mogelijk is kabel- en leidingnetwerken te waarderen. De enige beschikbare methode hiervoor is die van berekening van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Het in de heffing betrekken van netwerken van kabels en leidingen zal waarschijnlijk, zeker in de beginjaren, tot een groot aantal procedures leiden over de waardering in het kader van de Wet WOZ. Vooral de afbakening van de WOZ-objecten en de vraag of en in hoeverre de werktuigenvrijstelling van toepassing is, zullen hierbij veelvuldig in geschil zijn. Wordt besloten tot het daadwerkelijk waarderen van netwerken, al dan niet van nutsbedrijven, verdient het aanbeveling om toekomstig belastingplichtigen hier ruim van tevoren over in te lichten.

Stappenplan

Gemeenten die in de toekomst de wegvallende opbrengst precariobelasting van netwerken van nutsbedrijven (geheel of gedeeltelijk) willen compenseren, zullen een aantal stappen moeten ondernemen:

- Er zal moeten worden vastgesteld wat de omvang is van de wegvallende opbrengst precariobelasting die samenhangt met de netwerken van nutsbedrijven.
- Gemeenten zullen de in hun grond liggende kabels, buizen en leidingen in kaart moeten brengen, alvorens deze te kunnen afbakenen en waarderen in het kader van de Wet WOZ. Gemeenten kunnen daarvoor terecht bij het Kadaster (KLIC). Mogelijk zijn er gemeenten die reeds ervaring hebben opgedaan hiermee, zodat kennis daarover kan worden gedeeld. Voor het overige kan de gemeente zijn fiscale bevoegdheden voor het inwinnen van inlichtingen ten behoeve van de belastingheffing aanwenden.
- Er zal een besluit moeten worden genomen of enkel kabels, buizen en leidingen van netwerken van nutsbedrijven, danwel alle kabels, buizen en leidingen in de gemeentegrond voortaan zullen worden gewaardeerd voor de Wet WOZ en belast in de OZB. Daarbij zal het gelijkheidsbeginsel en in het bijzonder de meerderheidsregel niet mogen worden overschreden, zoals in onderdeel IV.A van dit rapport is beschreven.
- Wordt besloten tot waardering van netwerken van nutsbedrijven, zullen de WOZ-objecten moeten worden afgebakend, rekening houdend met:
 - o de kwalificatie roerend/onroerend (zie onderdeel II.B);

- de specifieke wettelijke bepalingen die gelden voor de eigendom en natrekking van netwerken van kabels of leidingen (zie onderdeel II.C);
 - de gemeentegrens. Mogelijk kunnen hierover afspraken worden gemaakt met buurgemeenten waarover het betrokken netwerk zich mede uitstrekt;
 - mogelijke werktuigen die worden uitgesloten van waardering (onderdeel III.D). Dit zal per netwerk kritisch moeten worden beoordeeld. Mogelijk dat vooraf overeenstemming met partijen kan worden bereikt over percentages werktuigen binnen de netwerken.
- Waardering van de netwerken op basis van de gecorrigeerde vervangingswaardemethode. Hiervoor kunnen per soort kabel of leiding per sector eenheidsprijzen worden opgevraagd bij partijen.
 - Het van het ene op het andere jaar waarderen en belasten met OZB van netwerken (van nutsbedrijven), zal vooraf moeten worden aangekondigd. Dit vereiste volgt uit het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel. Betrokken belastingplichtigen hebben moeten kunnen anticiperen op de belastingheffing.

Bijlage 1 Het studiecentrum en de onderzoeker

Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL)

Het ESBL verricht wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de belastingen van gemeenten, waterschappen en andere lokale overheden in binnen- en buitenland. Het onderzoek richt zich vooral op de fiscaal-juridische en de economische aspecten van lokale heffingen en de Wet Waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Een deel van het onderzoek vindt plaats in opdracht van derden, zoals gemeenten, ministeries en brancheorganisaties.

Het studiecentrum is onderdeel van de Capgroep Fiscaal Recht van de Erasmus School of Law en staat onder leiding van bijzonder hoogleraar prof. dr. J.M.J. (Miguel) de Jonckheere, die tevens hoogleraar belastingrecht is aan de Vrije Universiteit van Brussel.

Website: www.esbl.nl

Curriculum Vitae mr. dr. A.W. Schep

Arjen Schep (1974) is wetenschappelijk onderzoeker bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) aan de Erasmus School of Law (ESL) van de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Van zijn hand verschenen tientallen rapporten, wetenschappelijke en vakpublicaties op het terrein van de lokale belastingheffing en de waardering van onroerende zaken (Wet WOZ). Hij promoveerde in 2012 met zijn proefschrift: “Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage” (Eburon). Hij is annotator bij Vakstudie-Nieuws en bewerker van de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie (deel: Lokale Belastingen en Milieuheffingen en deel: Accijnzen) en vaste medewerker bij *Belastingblad*, allen uitgaven van Kluwer. Hij is tevens werkzaam als rechter-plaatsvervanger bij de rechtbanken van Rotterdam en Zeeland-West-Brabant.